



Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Doç. Dr. Zeki DOĞAN
Niğde Üniversitesi, İİBF

Özet

Bu çalışmada, döner sermayeli işletmelerin tanımı, özellikleri, sınıflandırılması, kuruluşu, faaliyet alanları, muhasebe yönetmeliğine göre yapmaları gereken ay sonu ve yıl sonu işlemleri, stok ve maliyet işlemleri hakkında bilgi sunulmuştur. Ayrıca, bir üniversiteye bağlı döner sermaye işletmesinde muhasebe yönetmeliğine ne oranda uyulduğunu tespit etmek amacıyla yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: İşletme, döner sermaye, ay sonu işlemleri.

Abstract (Business Enterprise With Revolving Fund and The Problems Encountered In The Application Of Accounting Code And Some Suggestions For Solution)

This study considers business enterprises with revolving fund in terms of their definition, characteristics, classification, organization, the area in which they operate, the transactions they have to do at the end of month and year according to accounting code and stock and costing transactions. Moreover, a research, which aims to show how much a university owned business activities conducts its business according to accounting code, is also carried out.

Key Words: Business, revolving fund, operation at the end of month.

1. Giriş

Döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenen yönetmelik, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmeleri kapsamaktadır. Bu yönetmelik Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve görevleri Hakkındaki 178 sayılı kanun hükmünde kararnamenin 543 sayılı kanun hükmünde Kararname ile değişik 11.nci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmada ise, bu yönetmelik gereğince üniversiteler ve bağlı birimlerde ku-rulan döner sermayeli işletmelerdeki muhasebe uygulamalarında yapılması gereken işlemler, kullanılacak bazı hesaplar ve tutulacak defterlerin hakkında açıklamalara ve muhasebe yönetmeliğine ne oranda uyulduğunu tespit etmek amacıyla bir üniversiteye bağlı döner sermaye işletmesi üzerinde yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

2. Döner Sermayeli İşletmelerinin Tanımı ve Özellikleri

Döner sermayeli işletme; 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. Bununla birlikte, dev-letin genel idare kuruluşu içinde yer alan genel ve katma bütçeli idarelere bağlı ve ik-tisadi niteliğe sahip döner sermayeli işletmeler; kuruluş amaçları, statüleri, ekono-mik faydaları, kamu hizmeti görmeleri açı-sından kamu iktisadi teşebbüslerinden farklı olmakla birlikte, sınıai bütçeli kuru-luşlar arasında yer almaları ve iktisadi ni-telik taşımaları nedeniyle, ülke ekonomisi-ne yerleşmiş olan ve yatırım kaynağı yara-tarak kamu hizmeti gören birimler olarak da tanımlanmaktadır. Bu işletmelerin ge-nel özellikleri ise aşağıdaki şekilde sınıflan-dırılmaktadır (Şakrak, 1998, ss.18-20):

- Ana kuruluş olan genel, katma veya özel bütçeli idare ve kurumlara bağlı olarak kanunla kurulmaktadır.
- Genellikle tüzel bir kişiliğe sahip değildirler.
- Sermayeleri, bağlı oldukları idarenin verdiği ödenekler ve işletme kararlarından oluşmaktadır.
- İşletme bütçesi yıllık olarak hazırlan-makta, bağlı oldukları kuruluşun onayın-dan sonra yürürlüğe girmektedir.
- Denetimleri, bağlı oldukları kuru-luşun üst amirleri veya görevlendireceği ki-şiler, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tara-findan yapılmaktadır.
- Ticari işlemleri ve işleri hakkında Türk Ticaret kanunu, Borçlar Kanunu hü-kümleri uygulanmaktadır.
- Devletle olan ilişkilerinde kamu hu-kukuna giren kanun hükümleri uygulan-maktadır.
- Sözleşmeli işçi çalıştırmaları halinde, toplu ve bireysel iş hukuku hükümleri ile Sosyal Sigortalar Kanunu hükümlerine tabi bulunmaktadır.
- Çalışma alanları, devletin kamu hizmetleri ile paralellik gösteren döner

sermayeli işletmelerin hukuki dayanağını; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanu-nu'nun 49.u maddesi, bütçe kanunları, özel kanunlar ve kuruluş kanunlarına konan hükümlerden herhangi biri, diğer ifadeyle kanunlar oluşturmaktadır.

3. Döner Sermayeli İşletmelerinin Sınıflandırılması

Döner sermayeli işletmeler çeşitli şe-kilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar (Kostik, 1998, ss.12-13):

a- Çalışma alanlarına göre döner ser-mayeli işletmeler: bunlar genellikle eğitim, sağlık ve tarım alanlarında faaliyet göster-mektedirler.

- Cezaevleri döner sermayeli işlet-meler,
- Sağlık tesisleri döner sermayeli işletmeler,
- Eğitim merkezleri döner sermayeli işletmeler, vb.

b- Şahsiyetlerine göre döner sermayeli işletmeler: tüzel kişiliği olanlar ve olma-yanlar şeklinde de bir sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Tüzel kişiliği olanlar:

- Ceza ve tevkif evleri genel müdür-lüğü döner sermayeli işletmeler,
- Arsa ofisi genel müdürlüğü döner sermayeli işletmeler,
- Yalova kaplıcaları müdürlüğü döner sermayeli işletmeler, vb.

Döner sermayeli işletmeler, çalışma alanlarına ve şahsiyetlerine göre sınıflan-dırmanın yanı sıra, bağlı oldukları bütçeler açısından da ayrıma tabi tutulabilmektedir. Böyle bir ayrımda ise bu işletmeler üç grupta toplanabilmektedir:

- Genel bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeler,
- Katma bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeler,
- Özel bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeler.

4. Döner Sermayeli İşletmelere İlişkin İstatistikî Bilgiler

Döner sermayeli işletme sayısı 31.12. 2003 tarih itibariyle 1.440 olup bunların

1.057'si genel bütçeli dairelere, 338'i katma bütçeli idarelere bağlı bulunmaktadır. Döner sermayeli işletmelerin kuruluşlarına göre dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur (Karadeniz, 2004, ss,85-86):

Genel Bütçeli Kuruluşlar	Adedi
Başbakanlık	5
Maliye Bakanlığı	7
Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı	188
Milli Savunma Bakanlığı	58
Sağlık Bakanlığı	192
Adalet Bakanlığı	2
Dışişleri Bakanlığı	1
İçişleri Bakanlığı	2
Milli Eğitim Bakanlığı	484
Çevre ve Orman Bakanlığı	83
Kültür ve Turizm Bakanlığı	4
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	2
Bayındırlık ve İskan Bakanlığı	28
Ulaştırma Bakanlığı	1
TOPLAM	1.057
Katma Bütçeli Kuruluşlar	Adedi
Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü	31
Vakıflar Genel Müdürlüğü	4
Sosyal Hizmetler ve Ç.E.K. Genel Müdürlüğü	46
Orman Genel Müdürlüğü	247
Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü	1
Ö.S.Y.M.	1
Üniversiteler	53
TOPLAM	383
	1.440

Döner Sermayeli işletmelerin, 2003 yılı sonu itibariyle, nominal sermayelerinin toplam 2.3 katrilyon TL ödenmiş sermayelerinin toplamı ise 497,3 Trilyon olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, bu işletmelerin 2003 yılı gayri safi hasılatları toplamı 6.5 Katrilyon TL, giderleri toplamı 5.3 Katrilyon TL ve Karları da 1.2 Katrilyon TL olarak saptanmıştır.

5. Üniversiteler ve Bağlı Birimlerde Kurulan Döner Sermayeli İşletmelerin Kuruluşu ve Faaliyet Alanları

Yükseköğretim Kurulu ve kurumlarında döner sermayeli işletmelerin kuruluşu, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre; "üst kuruluşlarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile; üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte,

enstitü, yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulabilir. Verilecek ilk sermayenin miktarı bütçede gösterilir ve kendi gelirleri ile, yükseköğretim üst kuruluşlarında Yükseköğretim Kurulunun kararı ile; üniversitelerde ise ilgili yönetim kurulunun önerisi ve rektörün onayı ile artırılmaktadır." Bu madde hükmü ile Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle döner sermayeli işletmelerin kurulmasında uygulanacak esasları saptama konusunda verilen yetkiye dayanarak, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı tarafından, "2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58.Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerin Kurulmasında Uygulanacak Esaslara İlişkin Yönetmelik" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İlgili yönetmelikte, yükseköğretim kurumlarına ait döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma ve uygulama ve benzeri hizmetler yapmak,
- Belirli bilimsel sonuçların uygulanmasını sağlamak,
- Üniversite ile ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek,
- Faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmaktadır.

6. Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğine Göre Bu İşletmelerdeki Stok İşlemleri, Hesap, Belge ve Tutulacak Defterler

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğine göre bu işletmelerde yapılması gereken stok işlemleri, kullanılacak hesaplar ve belgeler, tutulması gereken defterlere ilişkin bilgiler aşağıda özetlenmiştir.

6.1. Stok Hesapları

Stok hesaplarında, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek ama-

cıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, ma-mul, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurdalar gibi varlıklar ile bunlara ait karşılıklar izlenmektedir. Bu hesaplar aşağıdaki gibidir:

150- İLK MADDE VE MALZEME HESABI

151- YARI MAMULLER - ÜRETİM HESABI

152- MAMULLER HESABI

153- TİCARİ MALLAR HESABI

157- DİĞER STOKLAR HESABI

158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI(-)

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

6.2. Stok İşlemleri ve Belgeleri

Derhal harcanabilecek ve tüketilebilecek ilk madde ve malzemeler ile kullanıldığında tüketilen yiyecek maddeleri ve akaryakıt gibi değerini tamamen kaybeden eşya ve malzemeler, satışı yapılan kadar muhafaza edilmesi gereken mamul ve ticari mallar, saymanlık işlemlerinde kullanılan bütün defter ve belgeler gibi varlıklar am-bar konusunu oluşturmaktadır. Satın alı-nan ya da işletmede elde edilen her çeşit madde, malzeme ve mal, ayniyat alındısı ile ambara alınmaktadır. Ayniyat alındısı ise, stok kabul edilen varlıklar ve maddi duran varlıklar teslim alındığında düzenlenmektedir. Üç nüsha düzenlenen ayniyat alındısının birinci nüshası gider belgelerine eklenmektedir. İkinci nüshası ise, saymanlıkta ilgili serviste, dipkoçanı da ayniyat mutemetliğinde muhafaza edilmektedir.

Ambarдан yapılacak bütün çıkışlar ilgili servislerce düzenlenecek ihtiyaç pusulasına dayanılarak ambar stok çıkış fişi ile yapılmaktadır. Ambar stok çıkış fişleri, saymanlarca gerekli kontrol yapılarak imzalanmakta ve işleme tabi tutulmaktadır. Saymanlarca imzalanmayan ambar stok çıkış fişleri ile ambarдан hiçbir şekilde stok çıkarılmamaktadır. Ambar stok çıkış fişi ise, ambar konusu varlıkların üretime verilmesi, satılması, işletmede kullanılması veya başka nedenlerle kayıtlardan çıkarılması gerektiğinde ilgili birimlerce düzenlenen ihtiyaç pusulası ve diğer belgelere

dayanılarak ambar stok çıkış fişi düzenlenmektedir. Bu fişe, çıkışı yapılan ambar konusu stokun, stok hareketleri defteri kayıt tarihi ve numarası, ihtiyaç pusulasının tarihi, numarası, stokun cinsi, ölçüsü, nereye ve hangi amaçla verildiği, istenilen miktar ile verilen stokun miktarı, birim fiyatı ve tutarı sütun başlıklarına göre yazılarak ilgililerce imzalanmaktadır. Fişler tarih ve sıra numaralı olup üç nüsha olarak düzenlenmektedir. Birinci nüshası muhasebeleştirme belgesine eklenmektedir. İkinci nüshası ise serviste, dipkoçanı da ambar memurluğunda muhafaza edilmektedir.

6.3. Stok Hareketleri Defteri

Ambar konusu stok giriş ve çıkış kayıtlarının izlendiği bu defter, ilgili yönetmelikte belirtilen stok hesaplarına göre bölümlere ayrılmak suretiyle tutulmaktadır.

Üç bölümden oluşan defterin “giren” bölümüne, ayniyat alındısı ile ambara giren stoklar, “çıkan” bölümüne, ambar stok çıkış fişi ile ambarдан çıkışı yapılan stoklar hesap döneminin başında 1’den başlamak üzere verilen sıra numaralarına göre ve “kalan” bölümüne ise çıkışı yapılanlardan sonra kalan stoklar; sütun başlıklarına göre deftere kaydedilmektedir.

Ambar sayımlarına esas teşkil edecek olan bu defterde, bölümler itibariyle belli nitelikteki madde ve malzemeler için ayrılan sayfalara, başka nitelikteki madde ve malzemeler kaydedilememektedir. Ambar konusu madde ve malzemelerin çeşidi defterde, o madde ve malzeme için ayrılan sayfasının üst kısmına yazılmaktadır.

6.4. İmalat Defteri

Karşılıklı iki sayfadan oluşan ve üretim yerlerine teslim edilen ilk madde ve malzemeler ile üretimi tamamlanan mamul-lerden ambara teslim edilenlerin kaydedildiği bu defter, her iki üretim yeri için ayrı ve ilk madde ve malzemenin niteliğine göre de bölümlere ayrılmak suretiyle tutulmaktadır. Defterin “giren” sayfasına, üretim yerine teslim edilen ilk madde ve malzemeler ihtiyaç pusulasına “çıkan” sayfasına ise, üretimi tamamlanan mamul-lerden ambara teslim edilenler maliyet pusulasına dayanılarak sütun başlıklarına göre kaydedilmektedir.

7. Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğine Göre Bu İşletmelerdeki Maliyet İşlemleri

Döner sermayeli işletmelerce ilgi yönetmelik gereği yapılması gereken maliyet işlemler aşağıda özetlenmiştir.

7.1. Maliyet Hesapları İşlemleri

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan harcamaların toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Maliyet hesaplarının tutulmasında fiili maliyet yöntemi esastır. Ancak, fiili maliyet yönteminin uygulamasının olanaksız olduğu hallerde önceden saptanmış maliyet yöntemi (standart maliyet) uygulanabilmektedir.

7.2. Üretime İlk Madde ve Malzeme Verilmesi

Üretime verilen ilk madde ve malzemeler ambar stok çıkış fişi ile ambardan çıkarılmaktadır. Bunun için üretim yerince ihtiyaç konusu ilk madde ve malzemeleri gösteren bir ihtiyaç pusulası düzenlenmektedir. İhtiyaç pusulası, ambar memurluğuna verildiğinde istenilen madde ve malzemeler ambar stok çıkış fişi ile ilgili üretim yeri yetkilisine teslim edilmekte ve imzalatılmaktadır. Ambar stok çıkış fişi ile ihtiyaç pusulasının birer örneği de saymanlığa teslim edilerek muhasebe kayıtlarının yapılması sağlanmaktadır.

7.3. Mamullerin Ambara Alınması

Üretim yerinde mamul hale getirilerek ambara teslim edilen varlıklar, maliyet pusulasına dayanılarak düzenlenecek ayniyat alındısı ile ambara alınmaktadır. Maliyet pusulası ve ayniyat alındısının birer örneği muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için saymanlığa verilmektedir. Bütün mamuller ambara alınmakta, üretim yerinden hiçbir surette satışı yapılmamaktadır.

7.4. Mamul Maliyeti

Üretim yerlerinde imal edilen her çeşit mamul maliyeti, maliyet pusulasına göre tespit edilmektedir. Bir mamulün maliyeti ise;

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti,

Direkt işçilik maliyeti,

Genel üretim maliyeti, kalemlerinden oluşmaktadır.

7.5. Sipariş Alınması

Sipariş alındığında, düzenlenecek sipariş pusulası başlangıçta hiçbir işleme tabi tutulmaksızın üretim yerine verilmektedir. Üretim yeri sipariş konusu olan işin bitiminde bu pusulayı maliyet pusulası ile birlikte ambara vermektedir. Siparişlere ait maliyetler sipariş pusulasına paralel olarak düzenlenmektedir. Özel sipariş dışı hazırlanacak işler için mamulün cinsine göre ayrı ayrı maliyet pusulası düzenlenmektedir.

7.6. İhtiyaç Pusulası

Üretim yeri, üretimde kullanacağı ilk madde ve malzemeleri ihtiyaç pusulası ile ambardan talep etmektedir. Biri dipkoçan olmak üzere üç nüsha olarak düzenlenen ihtiyaç pusulası üzerinde gerekli işlemler yapıp eksiksiz doldurulduktan sonra aslı ambar stok çıkış fişi ile birlikte saymanlığa teslim edilmektedir. İkinci nüsha ambar memurluğunda saklanmakta, üçüncü nüsha da ise, üretim yerine muhafaza edilmektedir.

7.7. Maliyet Pusulası

Üretim yerinde mamul hale getirilen varlıklar için maliyet pusulası düzenlenmektedir. Mamulün bünyesine giren ve mamul maliyeti olarak kabul edilen maliyetler maliyet pusulasında toplanmaktadır. Üç nüsha olarak düzenlenen maliyet pusulasının dipkoçan olan üçüncü nüshası üretim yerinde muhafaza edilmektedir. Aslı ve ikinci nüshası mamul ile birlikte ambar memurluğuna teslim edilmektedir. Ambar memurluğuna maliyet pusulasının üzerinde gerekli işlemler yapıldıktan sonra aslı, muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için ayniyat alındısı ile birlikte saymanlığa teslim edilmektedir. İkinci nüshası da ambar memurluğunda saklanmaktadır.

7.8. Sipariş Pusulası

İşletmeye sipariş verildiğinde verilen siparişin cinsi, adedi, ölçüsü, nitelikleri ve teslim şartlarını gösteren sipariş pusulası düzenlenmektedir. Sipariş pusulası, üretim

yeri yetkilisine verilerek alınan siparişin maliyeti çıkarılmaktadır.

Biri dipkoçan olmak üzere üç nüsha olarak düzenlenen sipariş pusulasının aslı müşteriye; ikinci nüshası sipariş edilen mamuller ambara teslim edilirken maliyet pusulası ve ayniyat alındısı ile birlikte belgelere eklenmek üzere saymanlığa teslim edilmektedir. Üçüncü nüshası da üretim yerinde muhafaza edilmektedir.

7.9. Maliyet Hesapları

Döner sermayeli işletmelerde maliyetler yapıldıkları anda ilgili defteri kebir hesaplarına “fonksiyon esasına” göre kaydedilirken, söz konusu maliyetler aynı zamanda yardımcı defterde hem çeşit hem de ilgili maliyet yerlerine göre izlenmektedir. Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili maliyet yerlerine göre izleneceğinden, muhasebe kayıtlarında üretim ve hizmet maliyetleri belli bir düzen içinde oluşturulmaktadır. Maliyet hesapları ise, aşağıdaki grup hesaplarından oluşmaktadır:

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ

72 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ

73 GENEL ÜRETİM MALİYETİ

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

75 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Maliyet çeşitleri ise aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır:

- 0- İlk madde ve malzeme maliyetleri
- 1- İşçi ücret ve maliyetleri,
- 2- Memur ücret ve maliyetleri,
- 3- Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler,
- 4- Çeşitli maliyetler,
- 5- Vergi, resim ve harçlar,
- 6- Amortismanlar ve tükenme payları.

8. Döner Sermayeli İşletmelerce Aysonu Yapılması Gereken İşlemler

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğince, faaliyette bulunan döner sermayeli işletmelerce yapılması gereken işlemler aşağıda özetlenmiştir.

8.1. Katma Değer Vergisi İle İlgili Tahakkuk İşlemleri

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

a- İndirilecek katma değer vergisi hesabı kalan verirse aradaki fark 190-Devreden KDV hesabına borç, 191- İndirilecek KDV hesabına alacak,

b- Hesaplanan katma değer vergisi hesabı kalan verirse aradaki fark 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına alacak, 391-Hesaplanan KDV hesabına borç, kaydedilmektedir.

8.2. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri İle İlgili Tahakkuk İşlemleri

Döner sermayeli işletmelerce ay sonlarında, bu yönetmeliğin 60- Brüt Satışlar, 64- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar ile, 67- Olağandışı Gelir ve Karlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından; 61- Satış İndirimleri grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak bulunan gayri safi hasılat üzerinden, Bakanlıkça belirlenen oranlarda hesaplanan genel bütçeye aktarılacak tutarlar 770- Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç, 362-Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükler Hesabına alacak kaydedilmektedir.

8.3. Envanter İşlemleri

Döner sermayeli işletmelerce, en geç her ayın sonunda mevcut stokların envanteri yapılması gerekmektedir. Stoklarla ilgili envanter sonuçları ilgili stok hesabı ile değerlendirilerek döneme ait stokların maliyeti aşağıdaki maliyet saptama yöntemlerinden biriyle belirlenmektedir. Hangi maliyet saptama yönteminin kullanıldığı ise

bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

- 1- Birim maliyet yöntemi,
- 2- İlk giren ilk çıkar yöntemi,
- 3- Son giren ilk çıkar yöntemi,
- 4- Ortalama maliyet yöntemi.

Yukarıda açıklanan yöntemlerden biriyle hesaplanan stokların maliyeti ile ilgili satışların maliyeti hesabına borç, ilgili stok hesabına alacak kaydedilmektedir. Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretim maliyeti hesabında toplanan harcamalar, en geç ay sonunda 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yanıtıma Hesabına alacak, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına Borç kaydedilmektedir.

8.4. Aylık Mizan

Aylık mizan, döner sermayeli işletmelerce defteri kebir hesaplarından yararlanılarak her ayın sonu itibariyle hazırlanan mizandır.

8.5. Aylık Gayri Safi Hasılatın Beyanı ve Genel Bütçeye Aktarılacak Tutarların Yatırılması

Döner sermayeli işletmelerce bir ay içinde elde edilen gayri safi hasılat, Döner Sermayeli İşletmeler Gayri Safi Hasılat Bildirimi izleyen ayın 2.nci günü mesai saati bitimine kadar faaliyette buldukları yerlere göre İllerde defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne, İlçelerde Malmüdürlüğüne bildirilmektedir. Bildirilen aylık gayri safi hasılat üzerinden hesaplanan genel bütçeye aktarılacak tutarlar da aynı süre içinde ilgili saymanlığa yatırılmaktadır.

8.6. Yıllık Gayri Safi Hasılat ve Kar Bildirimi

Karlarını Hazineye yatırmakla yükümlü olan işletmelerce(kendi özel kanun ve yönetmeliklerinde özel hüküm bulunanlar hariç), dönem sonu bilançolarına göre tespit edilen karlar, düzenlenen Yıllık Gayri Safi Hasılat ve Kar Bildirimi ile hesap döneminin bitiminden itibaren iki ay içinde İllerde Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne, İlçelerde Mal müdürlüğüne bildirilmekte ve aynı süre içinde yatırılmaktadır.

9. Döner Sermayeli İşletmelerce Dönem Sonu Yapılması Gereken İşlemler ve Merkeze Gönderilecek Belgeler

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğince faaliyette bulunan döner sermayeli işletmelerce döneme sonu yapılması gereken işlemler ve merkeze gönderilecek belgeler aşağıda özetlenmiştir

9.1. Genel Geçici Mizanın Çıkarılması

Hesap döneminin sonunda envanter kayıtlarından önce genel geçici mizan çıkarılmaktadır. Genel geçici mizan ise 12 aylık bilgileri içermektedir.

9.2. Dönem Sonu Envanter İşlemleri

Dönem sonu envanter işlemleri, muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama muhasebe dışı envanter işlemlerini yapmadır. Döner sermayeli işletmelerce muhasebe dışı envanter işlemi olarak aşağıdaki işlemler yapılmaktadır:

1. Aralık ayı sonu itibariyle kasa sayım tutanağının hazırlanması,
2. Aralık ayı sonu itibariyle banka mevcudu tespit tutanağının hazırlanması,
3. Aralık ayı sonu itibariyle menkul kıymetler/teminat mektupları sayım tutanağının oluşturulması,
4. Gelirlerin dökümü,
5. Giderlerin dökümü,
6. Maddi duran varlıklar sayım tutanağının hazırlanması ve amortisman dökümü,
7. Borçların dökümü,
8. Alacakların dökümü,
9. Aralık ayı sonu itibariyle ambar sayım tutanağının hazırlanması,
10. Aralık ayı sonu itibariyle atölye sayım tutanağının hazırlanması,
11. Maddi duran varlıklar ile ambar konusuna giren madde ve malzemelerde

meydana gelen ve kimsenin kusuru olmadığı tespit edilen zayıtı, usulüne göre gerçekleşen fireleri, hayvanların ve eşyaların çeşitli nedenlerle değerlerinde meydana gelen eksilmelerin ayrıntılı dökümü,

12. Ertesi yıla devir veren diğer hesapların dökümüdür.

Muhasebe dışı envanter işlemlerinin tamamlanmasından sonra muhasebe kayıtları ile fiili durum arasındaki dengesizlikler gerekli muhasebe kayıtları yapılarak düzeltilmektedir. Bu düzeltme işlemlerine ise, muhasebe içi envanter işlemleri denilmektedir.

9.3. Genel Kesin Mizan

Genel geçici mizan düzenlendikten sonra gelir ve gider hesaplarının sonuç hesaplarına aktarılması işlemleri ve envanter kayıtları yapılmaktadır. Bu işlem yapıldıktan sonra defteri kebir hesap sonuçlarına göre genel kesin mizan düzenlenmektedir.

9.4. Döner Sermayeli İşletmeler Dönem Sonu Faaliyet Raporu

Döner sermayeli işletmeler dönem sonu faaliyet raporu 5 bölümden oluşmakta ve aşağıdaki gibi düzenlenmektedir:

• **Giriş bölümü;** bu bölüme faaliyet raporunun dönemi, döner sermayeli işletmenin adı ve bağlı olduğu birim yazılmaktadır.

• **Yönetim dönemi cetveli;** ita amiri, tahakkuk memuru ve saymanların ad ve soyadlarını, sorumlu oldukları yönetim dönemlerini, göreve başlayış ve ayrılış tarihlerini gösterir şekilde düzenlenmektedir.

• **Döner sermayeli işletmelerde meydana gelen değişiklikler ve faaliyet alanı hakkında bilgiler;** döner sermayeli işletmelerin yönetmeliklerinde dönemde meydana gelen değişiklikler ile bu değişikliklerin neler olduğu ve nedenleri, işletme sermayesinde değişiklik olup olmadığı ve faaliyet gösterdiği alan hakkındaki bilgiler bu bölümde açıklanmaktadır.

• **Faaliyetler;** döner sermayeli işletmelerin hesap dönemi içinde yaptıkları yatırımlar, mal ve hizmet üretimine ilişkin bilgiler, idari faaliyetler ve karşılaşılan

başlıca sorunlar ve bu sorunlar hakkındaki çözüm önerileri bu bölümde belirtilmektedir.

• **Mali yapıya ilişkin bilgiler;** bu bölümde döner sermayeli işletmelerin mali yapısı ve faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablolar hakkında bilgi verilmektedir. Bu tablolar; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, sermaye hareketleri tablosu, fon akım tablosu ve nakit akım tablosudur.

9.5. Hesapların Kapatılması

Dönem sonu faaliyet raporları düzenlendikten sonra o döneme ilişkin muhasebe işlemleri sona ermekte ve dönem sonu bilançosunda açık kalan hesaplar kapatılmaktadır.

9.6. Merkeze ve Sayıştay'a Gönderilecek Defter, Cetvel ve Belgeler

Döner sermayeli işletmelerce hesap döneminin bitiminden itibaren 2 ay içinde (Şubat ayı sonuna kadar) bir yıllık faaliyetleri ile ilgili düzenlenen ödeme ve muhasebeleştirme belgeleri ve eki kanıtlayıcı belgeler ile yönetim cetvellerinin asılları Sayıştay Başkanlığı'na; yönetim cetvellerinin (yevmiye defteri hariç) onaylı örnekleri ise Bakanlığa ve bağlı oldukları idarelere gönderilmektedir. Yönetim cetvelleri ise aşağıdaki gibi belirtilmektedir:

• Döner sermayeli işletmeler dönem sonu faaliyet raporu,

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Satışların maliyeti tablosu,
- Sermaye hareketleri tablosu,
- Fon akım tablosu,
- Nakit akım tablosu,

• Genel geçici ve kesin mizanlar,

• Envanter ve bilanço defterinin bir örneği ve ekli tutanaklar,

• İşletme bütçesi,

• Yevmiye defteri,

• Döner sermayeli işletmeler yıllık gayri safi hasılat ve kar bildirimini,

• Sayıştay ilamları cetveli'dir.

9.7. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Payının Gönderilmesi

2828 sayılı kanunun(18/k) maddesi gereğince döner sermayeli işletmelerce her yıl Aralık ayı sonunda tespit edilen brüt hasılat üzerinden %1 oranında ayrılan tutar, en geç ertesi yılın Ocak ayı sonuna kadar Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumunca belirlenen banka hesabına yatırılmaktadır.

10. Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Tespitine İlişkin Yapılan Araştırma

10.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu araştırma 1992 yılında kurulan bir üniversiteye bağlı döner sermaye işletmesi üzerinde yapılmıştır. Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinin uygulanmasında karşılaşılan sorunları tespit etmek ve çözüm önerileri sunmak amacıyla yapılan bu araştırma 2005 yılı dönem öncesi uygulamaları kapsamaktadır. 2005 yılında uygulamalarda görünen sorunların giderilmesi için bazı çalışmaların yapılması nedeniyle araştırma kapsamına giren üniversitenin ismi belirtilmemiştir. Araştırma sonucunda bulunan sorunlar sadece 2004 dönemi ve önceki dönemlere aittir.

10.2. Döner Sermaye İşletmesinin Faaliyet Alanı

Üniversitenin Resmi Gazete de yayımlanan yönetmeliğinde, döner sermaye işletmesinde, faaliyet alanına göre başlamış iş ve hizmetleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilere talep edilecek bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetler yapmak, seminer, konferans, sempozyumlar düzenlemek, kurslar açmak,

- Her türlü laboratuvar ve atölye çalışmaları yapmak, plan, uygulama, organizasyon ve danışmanlık hizmetlerini yapmak ve bu konularla ilgili raporlar düzenlemek,

- Belirli bilimsel sonuçların uygulanmasını sağlamak,

- Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek birimlerinin faaliyet alanları ile sınırlı olarak iş ve hizmet üretmek, elde edilen ürünleri önceden rektörün izni alınmak şartıyla pazarlanması şartıyla pazarlanması ve satılması için satış ve teşhir yerleri açmaktır.

10.3. Döner Sermaye İşletmesinin Gelir ve Giderleri

Araştırma kapsamına giren döner sermaye işletmesinin gelir ve giderleri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

Gelirler:

Yabancı diller bölümü kurs ücretlerinden elde edilen gelirler

Mobilya ve dekorasyon, metalcılık faaliyetinden elde edilen gelirler

Dericilik imalatından elde edilen gelirler

Arıcılık faaliyetinden elde edilen gelirler

Turizm ve otelcilik uygulamasından elde edilen gelirler

Özel yetenek sınavından elde edilen gelirler

Kanatlı hayvan yetiştiriciliği (hindi) ve satışından elde edilen gelirler

Diğer gelirler, şeklinde sınıflandırılmıştır.

Giderler:

Hazinenin payı,

Araştırma fonu payı,

İşçilik giderleri,

İlk madde ve malzeme alımı ile ilgili giderler,

Dağıtımlar (endirekt ve direk dağıtımlarla ilgili),

Demirbaş alımı ile ilgili yapılan harcamalar,

Diğer giderler, şeklinde sınıflandırılmaktadır.

10.4. Döner Sermaye İşletmesinin Stok İşlemleri, Hesap, Belge ve Tutulan Defterlere İlişkin Karşılaşılan Sorunlar

Döner sermaye işletmesine bağlı mobilya ve metal atölyesinde çok çeşitli özelliklerde mamul üretilmesine rağmen

stok hesaplarından 151-YARI MAMUL - ÜRETİM, 152 MAMULLER ve 157- DİĞER STOKLAR HESABI'na muhasebe kayıtlarında ve dönem sonu hazırlanan bilançolarda rastlanılmamıştır. Dış analiz yapıldığında, yani sadece bilanço ve gelir tablosu incelendiğinde bu birimlerde mamul üretimin olmadığı anlaşılmaktadır. Bu da analiz sonucu ulaşılan yargıların yanlış olmasına neden olmaktadır.

Ambardan yapılacak bütün stok (ilk madde ve malzeme, mamuller) çıkışlarında hazırlanması gereken stok çıkış fişlerinin düzenlenmediği ayrıca, birimlere giren ve çıkan stokların izlenmesinde kullanılması gereken “*stok hareketleri defteri*” ve karşılıklı iki sayfadan oluşan ve üretim yerlerine teslim edilen ilk madde ve malzemeler ile üretimi tamamlanan mamullerden ambara teslim edilenlerin kaydedildiği “*imalat defterinin*” de tutulmadığı (yetkililerin gereksiz görmesi nedeniyle) tespit edilmiştir. Bununla birlikte imalat defterinin “*çıkan*” sayfasına üretimi tamamlanan mamullerden ambara teslim edilenlerin sütun başlıklarına göre kaydedilmesinde kullanılması gereken “*maliyet pusulasın*” da (yetkililerin gereksiz görmesi nedeniyle) düzenlenmediği belirlenmiştir.

10.5. Döner Sermaye İşletmesinin Maliyet İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar

Döner sermaye işletmesine bağlı birimlerde mamul üretilmesine rağmen, mamul maliyetini oluşturan 710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ, 720-DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ, 730-GENEL ÜRETİM MALİYETİ, bu hesaplara ilişkin yansıtma hesaplarının ve 620-SATILAN MAMULÜN MALİYETİ HESABI'nın muhasebe kayıtlarında yer almadığı tespit edilmiştir. Mamul maliyetlerinin izlenmesinde **kullanılmaması** gereken sadece 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ ve 741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI ve 622-SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HESABI kullanılmıştır. Ayrıca, mobilya ve metal atölyesi siparişe dayalı bir üretim yapmasına rağmen her bir siparişin maliyeti kayıtlarda ayrı ayrı izlenmemiştir. Yani, hangi

sipariş için ne kadar direk ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetine katlandığı muhasebe kayıtlarında yer almamaktadır. Bu nedenle birimlerde üretilen mamul veya sipariş maliyetleri, muhasebe kayıtlarına bakılarak doğru bir şekilde hesaplanamamaktadır. Dolayısıyla mamul veya siparişler için belirlenen fiyatlar da yanlış olabilmektedir. Çünkü, döner sermaye işletmesinin hem mamul hem de hizmet üretiminden dolayı katlandığı maliyetleri bulunmaktadır. Sonuç olarak, özellikle üretim yapılan birimlerde tekdüzen hesap planına uygun olmayan bir şekilde maliyet işlemlerinin yapıldığı tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, mamul bünyesine giren ve mamul maliyeti olarak kabul edilen maliyetlerin izlenmesinde üç nüsha olarak düzenlenmesi gereken maliyet pusulasının da üretim yapılan birimlerde düzenlenmediği ve siparişlerin alınması ve karşılanmasına ilişkin hazırlanması gereken sipariş ve ihtiyaç pusulaların yönetmelikte belirtildiği şekilde düzenlenmediği tespit edilmiştir.

10.6. Döner Sermaye İşletmesinin Ay Sonunda Yapması Gereken İşlemlerde Karşılaşılan Sorunlar

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinde bu işletmelerce ay sonlarında yapılması gereken işlemler çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilmiş idi. Araştırma kapsamına alınan döner sermaye işletmesinde ise aşağıda belirtilen işlemlerin yapılmadığı tespit edilmiştir:

- Döner sermaye işletmesince her ay sonu yapılması gereken işlemlerden olan mevcut stokların envanterinin yapılmadığı ve stokların değerlemesinde hangi yöntemden yararlanıldığı belirtilmediği,

- Mevcut stokların envanterinin yapılmaması nedeniyle her ay sonunda üretilen mamul maliyetlerinin (**152 Mamuller**) ve **620 Satılan Mamulün Maliyetinin** saptanamadığı,

- Her ay sonunda **740 Hizmet Üretim Maliyet** hesabında toplanan maliyetlerin **741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı** aracılığı ile **622 Satılan Hizmetin Maliyeti Hesabına** yansıtıl-

ması gerekirken bu işlemin yapılmadığı ancak bu işlemin yıl sonunda yapıldığı, belirlenmiştir.

Bununla birlikte, katma değer vergisi, ödenecek döner sermaye yükümlülükleri, aylık mizanın düzenlenmesi ve aylık gayri safi hasılatın beyanı ve genel bütçeye aktarılacak tutarların yatırılması gibi işlemler, döner sermaye işletmesinde itinalı bir şekilde yapılmaktadır.

10.7. Döner Sermaye İşletmesinin Yıl Sonunda Yapması Gereken İşlemlerde Karşılaşılan Sorunlar

Araştırma kapsamına alınan döner sermaye işletmesinde ilgili yönetmelikçe yıl sonlarında yapılması gereken fakat, yapılmayan işlemler ise şunlardır:

- Dönem sonu işlemlerden olan ambar sayım tutanağının, atölye sayım tutanağının, zayıat dökümünün tüm birimlerce hazırlanmadığı,

- Dönem sonu bazı muhasebe dışı envanterin ilgili birimlerde yapılamadığı ve buna ilişkin muhasebe içi envanterin de yapılmadığı,

- Dönem sonu faaliyet raporlarından Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu ve Nakit Akım Tablosunun (Maliye Bakanlığı'nın talep etmemesi nedeniyle) hazırlanmadığı, tespit edilmiştir.

11. Sonuç

Gerek yönetmelik incelendiğinde gerekse araştırma kapsamına alınan döner sermaye işletmesinde yapılan işlemler incelendiğinde aşağıda belirtilen çalışmaların yapılmasında fayda bulunmaktadır:

- Her şeyden önce siparişlerin alınması ve teslim edilmesine kadar yönetmelikte belirtilen tüm belgelerin hazırlanması ve şekil şartlarının yerine getirilmesi gerekmektedir.

- İlk madde ve malzeme, mamul, yarı mamuller ve mallar için de mutlaka sağlıklı bir kontrol sistemi oturtulmalıdır. Stokların bekleme sürelerinde, özel olarak tahsis edilecek ve fiziki koşulları elverişli ambarlarda tutulması ve her bir stok kalemi için ayrıca miktar düzeyinde kayıtların ambarda izlenmesi sağlanması gerek-

mektedir. Ambardan ilgili yerlere çıkışı yapılan stok unsurları için gerekli işlemlerin yapılması ve belgelerin(stok çıkış fişi) anında hazırlanması, ilgili birimlere teslim edilmesi ve her ay sonu yapılacak sayımlar ve değerlemeler ile de ambar ve muhasebe kayıtlarının uygunlukları kontrol edilmelidir.

- Döner sermaye işletmesinin ilgili birimlerinde üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini ayrı ayrı izleyebilmek için mutlak surette maliyet pusulalarının hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca, maliyet işlemleri ve kullanılan hesapların yönetmelikte belirtildiği şekilde tekdüzen hesap planına uygun olması için gereken düzeltme işlemlerinin yapılmasında fayda bulunmaktadır.

- Üretilen mamullerin maliyetinin izlenmesinde 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ, 741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI ve 622-SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HESAPLARI'nın kullanımına son verilmelidir. Mamul veya sipariş maliyetlerinin izlenmesinde 7/A seçeneğinin tercih edilmesi ve dönem içindeki maliyetlerin izlenmesinde de 710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ, 720-DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ VE 730-GENEL ÜRETİM MALİYETİ HESAPLARI'nın kullanımına geçilmelidir.

- Döner sermaye işletmesi ve tüm birimlerinde, ileride artabilecek faaliyet hacimleri doğrultusunda artan işlem yoğunluğunun getirdiği yükün hafifletilebilmesi, doğru ve hızlı sonuçların çıkartılabilmesi için muhasebe sisteminde bilgisayar kullanımını (özellikle stok kontrolünde) için gerekli organizasyonun yapılması ve desteğin sağlanması gerekmektedir.

Kaynakça

Karadeniz, Salim (2004), "Döner Sermayeli İşletmeler ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumları-1", Yaklaşım Dergisi, Haziran.

Kostik, Tamer (1998), Döner Sermayeli İşletmeler, Ankara: Seçkin Yayınevi, Ocak.

Resmi Gazete (13 Haziran 1999), Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Sayı: 23724.

Şakrak, Münir (1997), Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, İstanbul: Yasa Yayınları.