

DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARI VE BAZI ÇÖZÜM ÖNERİLERİ*

Öğr.Gör. Erdal YILMAZ
Ondokuz Mayıs Üniversitesi
Vezirköprü M.Y.O. Muhasebe ve Vergi Bölümü
erdalyilmaz1971@hotmail.com

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 Devletin genel ve katma bütçeli idarelerine bağlı olarak kurulması ve işletilmesi, muhasebe işlemlerinde bazı farklı ve özellikli durumlara neden olmaktadır. Bu çalışmada, döner sermayeli işletmelerin yapısı, özellikleri üzerinde durulduktan sonra özellikli muhasebe konularına açıklık getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermayeli İşletmeler, Muhasebe, Mali Tablolalar.

SPECIAL ACCOUNTING TOPIC IN THE ENTERPRISES OF REVOLVING FUNDS AND SOME SOLUTION OFFERS

ABSTRACT

Government, when performing the missions of its own, also has to do the economic activities. During these economic activities, government has to establish enterprises of revolving funds to utilize the idle capacity and obtain income. The enterprises of revolving funds within the general and annexed budget administrations, cause to some different and specific situations in the accounting regulations of the companies. In this study, the structure of enterprises of revolving funds and their specially were mentioned and their special accounting situations were explained clearly.

Keywords: The Enterprises Of Revolving Funds, Accounting, Financial Sheets.

* Bu çalışma Erdal Yılmaz'ın 2004 yılında Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe dalında hazırladığı "Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Durumlar ve Mali Tablolara Etkisi" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

1. 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. 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 döner sermayeli işletmeler kurulmuştur. İlk olarak sadece genel bütçeli idarelere bağlı olarak çalışması ve sınırlı alanlarda faaliyetlerde bulunulması amacıyla kurulması düşünülen bu işletmeler, zamanla katma bütçeli idarelere bağlı olarak da kurulmaya başlanmış ve faaliyet alanları da son derece genişletilmiştir.

Sayıları gittikçe artan, faaliyet alanları genişleyen, faaliyet hacimleri itibarıyla ülke ekonomisi içinde önemli bir yer edinen bu işletmelerde muhasebe işlemleri açısından yanlış ve farklı uygulamalar yapıldığı gözlenmektedir.

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

2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermaye” döner sermaye olarak tanımlanmış, “Verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere kurulan işletmeler” döner sermaye işletmeleri olarak tanımlanmıştır (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, md.3).

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 (Gönen ve Işık, 1988:4).

Döner Sermayeli işletmelerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Gönen ve Işık, 1985:8).

- Ana kuruluş olan genel veya katma bütçeli idare ve kurumlara bağlı olarak kanunla kurulurlar.
- Genellikle tüzel bir kişiliğe sahip değildirler.
- Sermayeleri, bağlı oldukları idarelerin 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.

3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Günlük hayatın bir çok alanında karşımıza çıkan döner sermayeli işletmeler başlangıçtaki amacın dışına çıkarak ülke ekonomisi içerisinde önemli bir rol oynamaktadır. 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. Öyle ki Orman Genel Müdürlüğü'nün 2000 yılı bütçesi 118.8 Milyon TL olduğu halde bu genel müdürlüğe bağlı döner sermaye işletmelerinin 2000 yılı bütçesi %250 fazlasıyla 277.3 Milyon TL, diğer bir ifadeyle döner sermaye bütçesi katma bütçenin yaklaşık 2,5 katı olmuştur. Bünyesinde hastane bulunan üniversitelerde ise döner sermaye bütçeleri üniversite bütçelerinin %93'üne kadar çıkabilmektedir (Öztürk, 2002:61-73).

Toplam 1498 işletme ile 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 2005 yılı mali tablolarına ait bazı bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1. Döner Sermayeli İşletmelerin 2005 Yılına Ait Bazı Mali Tablo Büyüklükleri

| | |
|---------------------------|--------------------------|
| AKTİF TOPLAMLARI | 9.222.136.979 TL |
| SATIŞLAR TOPLAMI | 12.916.803.239 TL |
| SERMAYE | 2.872.160.524 TL |
| BRÜT SATIŞ KARI | 7.928.681.572 TL |
| FAALİYET GİDERLERİ | 6.123.258.210 TL |
| DÖNEM NET KARI | 2.132.577.011 TL |

Kaynak: <http://www.muhasibat.gov.tr/dose/menu7.php> (Erişim Tarihi: 16.05.2009)

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

Döner sermayeli işletmeler toplam satışlarının belli bir kısmını peşin olarak hazineye yatırır. Bu oran işletmenin özelliğine göre %9 ile %30 arasında değişmektedir.

4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARI

Döner sermayeli işletmelerin genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olmaları, söz konusu idarelerin kaynaklarını kullanıyor olmaları veya kendi kaynaklarından bağlı buldukları idarelerin giderlerini karşılamaları gibi durumlardan dolayı muhasebe işlemlerinde özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Aşağıda bu özellikli durumlar açıklanmıştır.

4.1. Personel Giderleri İle İlgili Özellikli Durumlar

Döner sermayeli işletmeler, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi personel ve İş Kanunu'na tabi sözleşmeli personel çalıştırabilmektedirler. Bu personellerin ücretlerinin döner sermayeli işletmelerin bütçesinden ödenebilmesi için kadrolarının döner sermayeli işletmelerde olması gerekmektedir (Kerimoğlu, 1988:13-17). 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. 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. Bu 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.

4.2. Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasından Kaynaklanan Özellikli Durumlar

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

4.3. Duran Varlıklar ve Amortismanlar İle 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 işletmelerde ki duran varlıklar konusunda farklı ve bazen de yanlış uygulamalara rastlanılmaktadır. Bu işletmelerin bilançoları incelendiğinde bazı işletmelerde duran varlıklar hemen hemen hiç kullanılmamakta veya sadece maddi duran varlıklar hesabı kullanılmaktadır. 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 her mali yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir” denilmektedir. 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 almamasına bu varlıklara amortisman ayrılmamasına neden olmaktadır. Duran varlığı edinmek için yapılan maliyetlerin doğrudan gider olarak yazılması mümkün değildir. Giderden söz edebilmek için maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir. Yine varlıklardaki azalış ve yükümlülüklerdeki artış bu döneme ait olmalıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987:422). Diğer bir ifade ile, yapılan bir harcamanın faydası gelecek döneme taşıyorsa maliyet, faydaları içinde bulunulan dönemde tamamlanıyorsa giderdir (Altuğ, 2001:20). Kaydi olarak yılsonlarında, üniversitelerin ayniyat saymanlıklarına devredilmekle birlikte, fiilen döner sermaye faaliyetlerinde yararlanılan ve gelir getirir mamul ve hizmet üretiminde kullanılan maddi duran varlıkların açılacak ilgili hesaplarda izlenmesi ve amortisman tabi tutulmaları uygun olan yoldur (Şakrak,1997:115).

4.4. 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, makine, cihaz ve diğer duran varlıklar işletmenin aktifinde yer almamaktadır. Dolayısıyla bu varlıklar için amortisman gideri de ayrılamamaktadır. Öte yandan personel ücretleri, elektrik, telefon, su gibi giderler işletmenin bağlı bulunduğu idare tarafından ödenebilmektedir. Genel bütçeden yapılan ödemeler işletmenin giderleri arasında yer almamakta, sadece işletme bütçesinden 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 (Baykara, 1994:15-17).

4.5. Satış Fiyatının Tespiti İle İlgili Özellikli Durumlar

Döner sermayeli işletmelerin 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 YÖK Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında uyulacak esaslara ilişkin Yönetmelikte şu ifadeye yer verilmiştir: “Bu işletmelerde üretilen mal veya 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.

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

5. ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Döner sermayeli işletmelerde ortaya çıkan özellikli muhasebe konuları ile ilgili ortaya konulan bazı çözüm önerileri aşağıda belirtilmiştir.

5.1. Genel Bütçeden yapılan Gider Niteliğindeki Harcamaların İşletme Kayıtlarına Aktarılması için 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 göre muhasebe kayıtlarının yapılması uygun olacaktır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003:829).

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 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 bu değişiklik söz konusu olmaz

(Akdoğan ve Sevilengül, 2003:829). Bu şekilde yapılacak kayıtların temel amacı üretilen bir mal veya hizmetin gerçek maliyetini hesaplamaktır. Çünkü mevcut uygulamada işletmeler, genel bütçeden sağladıkları kaynaklarla ürettiği mal veya hizmetlerin maliyeti ile ilgili herhangi bir kayıt yapmamaktadırlar. Bu durumda üretilen mal veya hizmetin hiçbir maliyeti yokmuş gibi bir görüntü ortaya çıkmaktadır. Oysa işletmenin kendisi bu maliyetlere katlanmamış olsa bile; genel bütçeden yapılan ödemeler ile bir maliyet söz konusudur. Bu maliyetleri gider kaydederek gerçek maliyetlerin hesaplanması sağlanmış olur. Ancak ödeme veya yükümlülükler işletme tarafından değil de genel bütçe tarafından yerine getirildiğinden, ayrıca gelir kaydedilerek işletmenin mevcut gelir ve giderlerinde bir değişikliğin ortaya çıkması engellenmiş olur.

Örnek: X Devlet Hastanesi Döner Sermaye işletmesinde çalışan doktor ve hemşirelerin maaşları 50.000 TL olarak genel bütçeden ödenmiştir.

| | | |
|---|--------|--------|
| ----- / ----- | | |
| 130 Genel Bütçeden Alacaklar | 50.000 | |
| 604 Genel Bütçe Gelirleri | | 50.000 |
| Genel Bütçeden personel maaşının ödenmesi | | |
| ----- / ----- | | |
| ----- / ----- | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 50.000 | |
| 130 Genel Bütçeden Alacaklar | | 50.000 |
| Personel giderinin hizmet üretim maliyetine kaydı | | |

5.2. 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 2000 TL olarak ödenmiştir. Bu tutarın 500 TL’lik kısmının işletmeye ait olduğu belirlenmiştir.

| | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| ----- / ----- | | |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | 500 | |
| 131 Bağlı İdareden Alacaklar | 1.500 | |
| 100 Kasa Hesabı | | 2.000 |
| Ortak elektrik giderinin ödenmesi | | |
| ----- / ----- | | |

5.3. Genel Bütçeden Döner Sermaye İşletmesine Duran Varlık Alınması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Döner sermaye işletmesine bina, makine, tesis, cihaz ve 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 varlıklar 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 alacaklandırılır. 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 (Akdoğan ve Sevilengül, 2003:831). Böylece duran varlıkların işletme 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: Genel Bütçeden döner sermaye işletmesine 40.000 TL’ye bir ambulans alınmıştır.

| | | |
|--|--------|--------|
| ----- / ----- | | |
| 130 Genel Bütçeden Alacaklar | 40.000 | |
| 130.50 Duran Varlık Alımlarından | | |
| 524 Genel Bütçeden sağlanan | | 40.000 |
| Duran Varlık Fonu | | |
| Genel bütçeden ambulans alınması | | |
| ----- / ----- | | |
| 254 Taşıtlar | 40.000 | |
| 130 Genel Bütçeden Alacaklar | | 40.000 |
| 130.50 Duran Varlık Alımlarından | | |
| Ambulansın duran varlıklara kaydı | | |
| ----- / ----- | | |
| Dönem sonunda ambulans için %20 oranında amortisman ayrılıyor. | | |
| ----- / ----- | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 8.000 | |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | | 8.000 |
| Ambulansa amortisman ayrılması | | |
| ----- / ----- | | |
| ----- / ----- | | |
| 524 Genel Bütçeden Sağlanan | 8.000 | |
| Duran Varlıklar Fonu | | |
| 604 Genel Bütçe Gelirleri | | 8.000 |
| ----- / ----- | | |

Yukarıdaki kayıtlarda genel bütçe imkânları ile alınan bir taşıtın işletmenin kayıtlarında yer alması, dönem sonunda amortisman gideri kaydı yapılarak da işletmenin ürettiği mal veya hizmetlerin gerçek maliyetlerinin oluşması sağlanmıştır. Ancak taşıt bedeli işletme tarafından ödenmeyip genel bütçeden ödendiğinden, gider tutarı kadar aynı zamanda gelir yazılarak işletmenin gerçek gelir ve giderlerinin aynı kalması sağlanmıştır.

5.4. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Döner Sermaye Bütçesinden Alınan Duran Varlıklar İçin Yapılacak Muhasebe Kaydı

YÖK Kanunu'nun 58. maddesine istinaden hazırlanan "Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliği"ne göre döner sermaye işletmesi gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşyalar yıl sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilmekte ve doğrudan gider yazılmaktadır. Ancak, üniversite döner sermaye işletmeleri kendi yönetmeliklerinde belirtildiği gibi, duran varlıkları üniversite ayniyat saymanlıklarına devretseler dahi dönemsel ve kişilik kavramları gereği aşağıda gösterilecek kayıtları yapmaları maliyetlerin ve giderlerin daha doğru oluşmasını sağlayacaktır.

Örnek: a- Döner sermaye bütçesinden 10.000 TL'ye bir röntgen cihazı alınmıştır.

| | | |
|---------------------------------|--------|--------|
| ----- / ----- | | |
| 253 Tesis Makine ve Cihazlar | 10.000 | |
| 191 İndirilecek KDV | 1.800 | |
| 103 Verilen Çek. ve Öd.Emirleri | | 11.800 |
| Röntgen cihazının alınması | | |

b- Cihaz üniversite ayniyat saymanlığına devredilmiştir.

| | | |
|---|--------|--------|
| ----- / ----- | | |
| 296 Bağlı Birime Aktarılan Duran Varlık Bedelleri | 10.000 | |
| 253 Tesis Makine ve Cihazlar | | 10.000 |
| 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 296 nolu hesap kapatılır.

c- Yıl sonunda cihazın 1.yıl amortismanı %20 oranında ayrılmıştır.

| | | |
|---|-------|-------|
| ----- / ----- | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 2.000 | |
| 296 Bağlı Birime Aktarılan Duran Varlık Bedelleri | | 2.000 |
| Cihazın 1. yıl amortismanı | | |
| ----- / ----- | | |

6. SONUÇ

Ülke ekonomisinin ayrılmaz ve önemli bir parçası haline gelen döner sermayeli işletmelerin özellikli muhasebe konularının incelendiği bu çalışmada aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

- Döner sermayeli işletmeler muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken bir muhasebe kişiliğine sahip olduğu ilkesini göz önünde bulundurmamışlardır. Bu ilkenin göz ardı edilmesi, işletme giderlerinin kayıtlara doğru olarak yansımamasına neden olmaktadır. Söz konusu işletmelerde kullanılan varlıklar aynı zamanda bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli kurum tarafından da kullanılabilir. Bu varlıklar işletme bilançosunda yer almamaktadır. 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. Döner sermayeli işletmelerin, işletme giderleri ile bağlı bulunduğu kurumun giderlerinin birbirinden ayrılması, genel veya katma bütçeli idarenin imkânlarından faydalanılarak elde edilen gelirin hesaplaşmasına olanak verilecek bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

- 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 yazılmasını önleyecek tedbirler alınmalıdır. Duran varlıkların işletme kayıtlarına alınması ve gerekli amortisman tutarlarının ayrılması gerekmektedir.

- 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 izlenimi vermektedirler.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan ve Hamdi Aydın (1987), *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül (2003), *Tek Düzen Muhasebe Sistemi*, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- Altuğ, Osman (2001), *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Baykara, Bekir (1994), "Döner Sermayeli İşletmelerde Kâr ve Kârlılığın Anlamı", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 52, 15-17.
- Büyükmirza, Kamil (2000), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Gönen, Dinçer ve Hikmet Işık (1985), *Döner sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe, Denetim*, y.y. Ankara.
- Karadeniz, Salim (1996), "Döner Sermayeli İşletmeler ve Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 128, 19-30.
- Kerimoğlu, Baki (1988), "Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı 4, 13-17.

- Öztürk, Mustafa (2002), “Türkiye’de Döner Sermayeler ve Büyüklükleri”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı 16, 61-73.
- Resmi Gazete (2007), *Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği*, 01.05. 2007, Sayı: 26509.
- Resmi Gazete (1983), *2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik*, 05.07.1983, Sayı: 18098.
- Şakrak, Münir (1997), *Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*, Yasa Yayınları, İstanbul.