



## 5018 SAYILI KANUN'UN 35. MADDESİ VE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE AVANS UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

### EVALUATION OF THE ADVANCE APPLICATION WITHIN THE FRAMEWORK OF ARTICLE 35 OF LAW NUMBER 5018 AND RELATED LEGAL REGULATIONS

Turgay KIR<sup>1</sup>  
Bahadır KIR<sup>2</sup>

#### Öz

*Bu çalışmada, birincil düzey mevzuat olarak 5018 sayılı Kanun'un 35. maddesinde düzenlenen ve iki ön ödeme yönteminden biri olan avans müessesesinin uygulanması noktasında yapılan hatalar ele alınarak incelenmiştir. Birincil amacı uygulayıcılara yol göstermek olan çalışmada, avans müessesesinin uygulanması noktasında 6 farklı hatanın yapıldığı tespit edilmiş olup bu hataların; bilgisizlik, eksik bilgi, yanlış bilgi, meri mevzuatın yanlış yorumlanması ve sorumluların sorumluluklarını bilmemesi ve/veya yerine getirmemesi gibi nedenlerden kaynaklandığı görülmüştür. Avans müessesesinin uygulanması noktasında yapılan hataların tekrarının önlenmesi için: avans işlemleri sürecinde görevli olan harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerine konuyla ilgili eğitim çalışmalarının yapılmasının; bahse konu edilen süreçle ilgili hatalı uygulamalara dair doğru uygulamaların üçüncül düzey mevzuat türü olan tebliğde ayrıntılı olarak açıklanmasının; iş akış şemalarının ayrıntılı ve net bir şekilde hazırlanmasının, yerinde olacağı düşünülmektedir. Yapılan literatür taramasında avans müessesesi ile ilgili bir çalışmaya rastlanılmamış olup çalışma alanında ilk olacaktır.*

**Anahtar Kelimeler** : Ön ödeme, Avans, Hata

**Jel Kodlar** :H50, H60

#### Abstract

*In this study, the mistakes made in the application of the advance payment method, one of the two prepayment methods and regulated in the 35th Article of the Law numbered 5018, have been analyzed. In the study, the primary purpose of which was to guide the practitioners, it was determined that 6 different mistakes were made in terms of the application of the advance system. These mistakes were observed to be stemming from incomplete information, misinformation, misinterpretation of the current legislation, and ignorance of the responsible persons and/or failure to fulfill their responsibilities. In order to prevent the repetition of mistakes in terms of application of the advance payment system, the following should be paid attention: carrying out training activities on the subject for the spending officials and realization officers who are in charge of the advance transactions process; explanation of correct practices regarding the process in question in detail in the*

<sup>1</sup> Kurum Avukatı-Döner Sermaye İşletmesi Müdürü V., Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, turgaykir@windowslive.com, 0000-0003-0132-814X

<sup>2</sup> Genel Sekreter Yardımcısı-Hukuk Müşaviri V., Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, bahadirkir@cumhuriyet.edu.tr, 0000-0003-2140-8737

*communiqué, which is a type of tertiary legislation; preparing detailed and clear work flow charts. In the literature review, no study was found on the advance institution, and this study will be the first in the related field of study.*

**Key Words** : Prepayment, Advance, Mistake

**Jel Classification** : H50, H60

## GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>3</sup>'nun (KMYKK) 35. maddesi “*Ön Ödeme*” müessesesini düzenlemektedir (KMYKK, 2003: m. 35). Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>4</sup>'in “*Tanımlar*” başlıklı 4. maddesinde; “*İlgili mevzuatında öngörülen hallerde kesin ödeme öncesi avans veya kredi şeklinde yapılan ödeme*” (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 4) şeklinde tanımlanan ön ödeme 55 Sıra No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği<sup>5</sup>'nin “*Ön ödemenin niteliği*” başlıklı 3. maddesinin birinci fıkrasında ise; “*Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde kesin ödeme öncesi avans veya kredi şeklinde yapılan ödeme*” (55 Sıra No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü (MGM) Genel Tebliği, 2017: m. 3) şeklinde tanımlanmaktadır. Ön ödeme, avans veya kredi şeklinde gerçekleştirilmekte olup çalışmada ön ödemenin yerine getirilmesindeki iki uygulamadan biri olan avans uygulamasında yapılan hatalar ele alınarak incelenmiştir.

### 1. BİRİNCİL, İKİNCİL VE ÜÇÜNCÜL DÜZEY MEVZUATTA YER ALAN AVANS UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Türk Dil Kurumu (TDK) Türkçe Sözlük’te; “*Öndelik*” (TDK, 2011: 190), Hukuk Sözlüğü’nde; “*İlerde gerçekleşecek bir alacağa karşılık önceden yapılan peşin ödeme; ön ödeme*” (Yılmaz, 2011: 124), Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü’nde; “*Kamu hizmetlerinin hızlandırılması ve işlemlerin kolaylaştırılması amacıyla yüklenicilere ve görevlilere hizmetin görülmesinden önce ödeme yapılması*” (Akdoğan, Kırbas ve Eyüpgiller, 1986: 12-13), Mali Hukuk Ansiklopedisi’nde ise; “*1.Ön ödeme. 2.İleride doğacak bir borcun kısmen veya tahmini olarak önceden ödenmesi*” (Sekdur ve Altun, 2001: 54) şeklinde tanımlanan avans müessesesine ilişkin birincil düzey mevzuat düzenlemesi ilgili Kanun’un 35. maddesinde yer almaktadır (KMYKK, 2003: m. 35). İlgili Kanun’un 35. maddesine dayanılarak hazırlanan ilgili Yönetmelik ile ilgili Yönetmelik’in 15. maddesine dayanılarak hazırlanan ilgili Tebliğ (KMYKK, 2003: m. 35; Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 15; 55 Sıra No’lu MGM Genel Tebliği, 2017) avans uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlardır.

<sup>3</sup> Bundan böyle kolaylık olması amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndan İlgili Kanun olarak bahsedilecektir.

<sup>4</sup> Bundan böyle kolaylık olması amacıyla Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’ten İlgili Yönetmelik olarak bahsedilecektir.

<sup>5</sup> Bundan böyle kolaylık olması amacıyla 55 Sıra No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nden İlgili Tebliğ olarak bahsedilecektir.

Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği' de avans müessesesine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı ikincil düzey mevzuatlardır. Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği avans müessesesinin uygulanması sırasında ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler ile söz konusu belgelerin şekil ve türlerini belirlerken, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ise avans müessesesinin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümler içermektedir (Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, 2005; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014).

## 2. AVANS UYGULAMASINDA YAPILAN HATALAR

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ödemeleri iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu ödeme yöntemlerinden ilki; mal ve hizmetin satın alınması sonrası bütçeye gider kaydı ile kesin ödeme yapmak; ikincisi ise malı almadan veya hizmeti yaptırmadan evvel ödeme işlemini gerçekleştirmektir. İlgili Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte ön ödeme olarak adlandırılan malı almadan veya hizmeti yaptırmadan gerçekleştirilen ödeme şekli olan avans veya kredi uygulaması bütçe giderinin önemli bir istisnasını oluşturmaktadır (Çolak, 2010: 36).

Avansın gerçekleştirilebilmesi için; *“Harcama yetkilisinin uygun görmesi; ilgili bütçe tertibinde ön ödeme karşılığı yeterli ödeneğin harcama biriminde mevcut olması ve bu ödeneğin, ön ödemenin mahsubu yapılanaya kadar saklı tutulması; ilgili kanununda öngörülmüş olması; gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderlerden olması; yayımlanan tasarruf tedbirleri ve uygulama talimatlarında belirtilen hususlara uyulması; merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen üst sınırlara uyulması”* gerekmektedir (KMYKK, 2003: m. 35; Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 5; 55 Sıra No'lu MGM Genel Tebliği, 2017: m. 3).

Çalışmanın konusunu oluşturan avans uygulamasında yapılan hatalara geçmeden önce hatanın tanımını yapacak olursak, Türk Dil Kurumu (TDK) Türkçe Sözlük'te; *“1.Yanlış, 2.İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı, 3.Suç, günah, kusur”* (TDK, 2011: 1058) gibi farklı şekillerde tanımlanan hata, Hukuk Sözlüğünde ise; *“Yanılma; yanılğı; gerçeğe uygun olmayan ve hata eden (yanılan) kişice kesin olarak (yani, kuşkusuz biçimde) gerçek kabul edilen eylem”* (Yılmaz, 2011: 523) şeklinde tanımlanmaktadır. İlgili Kanun'un 35. maddesi ve ilgili Kanun'a istinaden çıkarılan ikincil ve üçüncül düzey mevzuatta yerini bulan avans müessesesinin uygulanması sırasında yapılan tespit edebildiğimiz hatalara aşağıda yer verilmiştir.

### 2.1. Birincil, İkincil Ve Üçüncül Düzey Mevzuatta Yer Alan Düzenlemelerin Yanlış Yorumlanması

Mevzuatta yer alan düzenlemelerin yanlış yorumlanması avans uygulamasına ilişkin hata yapılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle öncelikle ilgili mevzuat üzerinde durmak gerekecektir.

İlgili Kanun'un "Ön ödeme" başlıklı 35. maddesinin beşinci fıkrası;

*"Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay ... içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır."* (KMYKK, 2003: m. 35) şeklindedir.

İlgili Yönetmelik'in "Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrası; *"Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay ... içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlüdür."* şeklinde, üçüncü fıkrası; *"Mutemet, işin tamamlanmasından sonra, yukarıdaki bir ... aylık sürenin bitimini beklemeden, son harcama tarihini takip eden üç iş günü içinde ön ödeme artığını iade etmek ve süresinde mahsubunu yaparak hesabını kapatmak zorundadır."* şeklinde, altıncı fıkrası ise; *"Mutemetlerce süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır."* şeklinde düzenlenmiştir.

İlgili Tebliğ'in "Mahsup işlemleri" başlıklı 7. maddesinin birinci fıkrası; *"Mahsup süresi avanslarda bir aydır. 31/12/2005 tarihli ve 26040 üçüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile belirlenen kanıtlayıcı belgeler mahsup süresi içinde ödeme emri belgesi ekinde muhasebe yetkilisine verilir."* şeklinde, ikinci fıkrası ise; *"Belirtilen sürede mahsup edilmeyen avanslar, mahsup edilmesi gereken tarihten itibaren, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesi hükmüne göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte, anılan Kanun hükümlerine göre ilgili mutemetten tahsil edilir."* şeklinde düzenlenmiştir (55 Sıra No'lu MGM Genel Tebliği, 2017: m. 7).

Söz konusu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedi;

- Avanslardan harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri 1 (bir) ay içinde (ilgili kanunlarında ayrıca bir süre belirtilmemiş ise) muhasebe yetkilisine vermek,

- Artan tutarı iade etmek (Eğer avans kullanılmasını gerektiren iş 1 (bir) aylık müddetten önce tamamlanır ise mutemet 1 (bir) aylık sürenin bitimini beklemeden işin tamamlanmasından sonra son harcama tarihini takip eden 3 (üç) iş günü içinde avans artığını iade etmek) ve

- Hesabını kapatmakla,

yükümlüdür.

Birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatın kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedine yüklemiş olduğu yükümlülükler muhasebe yetkililerince yanlış yorumlanarak hatalı işlem yapılmasına sebep olmaktadır. Örneğin Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin ilgili

maddeleri kapsamında ödeme belgesi ve ekinde yer alan kanıtlayıcı belgeler ile muhasebe biriminden 28 Şubat 2022 tarihinde avans talebinde bulunulduğunu ve avansın harcama yetkilisi mutemedinin hesabına 3 Mart 2022 tarihinde yatırıldığını varsaydığımız durumda harcama yetkilisi mutemedi kendisine verilen avansın bir kısmını kullanarak işini tamamlar ise 1 (bir) aylık sürenin sona ermesini beklemeden, son harcamanın yapıldığı tarihi izleyen 3 (üç) iş günü içinde avanstan arta kalan tutarı iade ederek hesabını kapatmak zorundadır. Kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedinin 3 Mart 2022 tarihinde hesabına yatan avansı kapatma tarihi ise ilgili kanunlarında bir süre belirtilmemişse her halükârda 1 (bir) aydır. Harcama yetkilisi mutemedinin avans artığını süresi içinde iade ettiği ancak avanstan harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri süresi içinde muhasebe yetkilisine vermeyerek hesabını kapatmadığı durumda muhasebe birimince durum tespit edildiğinde kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedinden 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine istinaden hesaplanan gecikme zammı tahsil edilmektedir. Söz konusu durumda muhasebe birimleri harcama yetkilisi mutemedinin üzerine düşen tüm yükümlülükleri yerine getirmediğinden bahisle süresi içinde avans artığını iade etmesine karşın avanstan harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri süresi içinde muhasebe yetkilisine vermeyip hesabını kapatmadığı için harcama yetkilisi mutemedine 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine istinaden gecikme zammı tatbik etmektedir. Ancak muhasebe birimlerince 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine istinaden yapılan bu uygulama tam da 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine aykırıdır.

6183 sayılı Kanun'un "*Gecikme Zammı, Nispet ve Hesabı*" başlıklı 51. maddesinin birinci fıkrası; "*Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren ... gecikme zammı tatbik olunur.*" şeklindedir.

İnceoğlu ve Arslanyürek'in gecikme cezası olarak adlandırdığı gecikme zammı (İnceoğlu ve Arslanyürek, 2016: 1356), Hukuk Sözlüğü'nde; "*Alacağın belirli bir vadede ödenmemesi halinde borçlunun gecikme için ödemesi öngörülen bedel*" (Yılmaz, 2011: 457), Mali Hukuk Ansiklopedisi'nde ise; "*1.Alacağın belirlenen vadede ödenmemesi halinde borçlunun gecikme süresi için ödemesi öngörülen bedel. 2.Kamu alacaklarının vadesinde ödenmesini sağlamak ve ödeme müddeti içinde ödenmeme halinde de yaptırımını teşkil etmek üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 51 ve 52. maddelerinde düzenlenen yaptırım.*" (Sekdur ve Altun, 2001: 230-231) şeklinde tanımlanırken gecikme zammını Bayraklı ise; "*Tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bir kamu alacağının, vadesinde ödenmemesi nedeniyle devletin uğradığı ekonomik kaybı karşılamaya yönelik bir kurumdur. Mali yükümlülükler açısından, tahsil aşamasında uygulanan bir ekonomik yaptırımdır.*" (Bayraklı, 2001: 9) şeklinde tanımlamaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi ve bu düzenleme çerçevesinde yapılan tanımlardan da görüleceği üzere gecikme zammı amme alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi üzerine tatbik edilecektir.

Kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedi süresi içinde avans artığını iade eder ancak kanıtlayıcı belgeleri muhasebe birimine vermeyerek hesabı kapatma işlemini yapmazsa harcama

yetkilisi mutemedine 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine dayanılarak gecikme zammı tatbik edilemez. Ne yazık ki uygulamada, yanlış uygulama üzerinde bir konsensüs sağlanarak böylesi durumlarda harcama yetkilisi mutemedine gecikme zammı tatbik edilmektedir.

## 2.2. Gecikme Zammının Yanlış Hesaplanması

Kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedinin süresi içinde avans artığını iade etmemesi, harcama yetkilisi mutemedinin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi gereği olarak gecikme zammı ile karşı karşıya kalması anlamına gelmektedir. Kamuya ait alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına uygulanacak olan gecikme zammının hesaplanması sırasında ise tespit etmiş olduğumuz üç farklı hata yapılmaktadır. Bunlardan ilki ise muhasebe birimlerinin gecikme zammını, harcanmayarak arta kalan tutara değil, harcanan tutara tatbik etmeleri neticesinde meydana gelmektedir.

Konuya ilişkin yasal düzenlemelere bakacak olursak; ilgili Kanun'un "Ön ödeme" başlıklı 35. maddesinin beşinci fıkrasında her mutemedin avanstan artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu ve süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir (KMYKK, 2003: m. 35).

İlgili Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinde harcama yetkilisi mutemedinin avanstan artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu, "Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasında her mutemedin avanstan artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlü olduğu, 11. maddesinin üçüncü fıkrasında mutemedin avans artığını iade etmek ve süresinde mahsubunu yaparak hesabını kapatmak zorunda olduğu, 11. maddesinin altıncı fıkrasında mutemetlerce süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı, "Bütçe dışı avansların mahsubu" başlıklı 12. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde artan tutarın iade edilmek suretiyle mahsup edileceği, "Ön ödemelerin yıl sonunda mahsubu" başlıklı 13. maddesinin birinci fıkrasında mutemetlerin artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlü olduğu düzenlemelerine yer verilmiştir (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 4-11-12-13).

İlgili Tebliğ'in "Mahsup işlemleri" başlıklı 7. maddesinin ikinci fıkrasında ise süresinde mahsup edilmeyen avansların mahsup edilmesi gereken tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi hükmüne göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte, anılan Kanun hükümlerine göre ilgili mutemetten tahsil edileceği düzenlenmiştir (55 Sıra No'lu MGM Genel Tebliği, 2017: m. 7).

6183 sayılı Kanun'un "Gecikme Zammı, Nispet ve Hesabı" başlıklı 51. maddesinin birinci fıkrasında amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı tatbik olunacağı düzenlenmiştir (AATUHK, 1953: m. 51).

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere; harcama yetkilisi mutemetlerinin kendilerine verilen avanslardan harcamadıkları artan tutarı iade etmeleri ve süresi içerisinde mahsup

işlemini yaparak hesaplarını kapatmaları gerekmektedir. Harcama yetkilisi mutemetlerinin kendilerine verilen avanslardan harcamadıkları artan tutarı süresi içerisinde iade etmeyerek süresi içerisinde mahsup işlemini gerçekleştirmemeleri harcama yetkilisi mutemetlerinin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine istinaden hesaplanacak gecikme zammı ile karşı karşıya kalmaları anlamına gelmektedir. Bu noktada ise hatalı uygulama baş göstermektedir. Örneğin 1.000,00 TL avansın harcama yetkilisi mutemedinin hesabına 3 Mart 2022 tarihinde yatırıldığını, harcama yetkilisi mutemedinin 1.000,00 TL avanstaki 200,00 TL'sini harcadığını, arta kalan 800,00 TL'yi ise süresi içinde<sup>6</sup> iade etmeyerek mahsubunu gerçekleştirmediğini ve mahsup işleminin ise 17 Mayıs 2022 tarihinde yapıldığını varsaydığımız durumda harcama yetkilisi mutemedinden arta kalan 800,00 TL ile birlikte 800,00 TL üzerinden hesaplanacak 17,92 TL gecikme zammının (Bu tarihte gecikme zammı oranı aylık 1,60'tır.) yani toplamda 817,92 TL'nin tahsil edilmesi gerekmektedir. Uygulamada ise muhasebe birimlerinin gecikme zammını, harcanmayarak arta kalan (iade edilmesi gereken/artan tutar/ön ödeme artığı) tutara değil, harcanan tutara tatbik ederek hesapladıkları görülmektedir.

- Gecikme zammının hesaplanması sırasında yapılan ikinci bir hata ise gecikme zammı hesaplanırken tarihe dikkat edilmemesi sonucu meydana gelmektedir.

Konuya ilişkin yasal düzenlemelere bakacak olursak; ilgili Kanun'un "Ön ödeme" başlıklı 35. maddesinin beşinci fıkrasında her mutemedin ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslardan artan tutarı 1 (bir) ay içinde iade etmekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir (KMYKK, 2003: m. 35).

İlgili Yönetmelik'in "Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasında her mutemedin ilgili kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması halinde avanstaki artan tutarı 1 (bir) ay içinde iade ederek hesabını kapatmakla yükümlü olduğu, "Bütçe dışı avansların mahsubu" başlıklı 12. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde özel kanunlarındaki hükümlere göre verilen bütçe dışı avansların özel kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması halinde avanslardan artan tutarın 1 (bir) ay içinde iade edilmek suretiyle mahsup edileceği düzenlemelerine yer verilmiştir (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 11-12).

İlgili Tebliğ'in "Mahsup işlemleri" başlıklı 7. maddesinin birinci fıkrasında ise mahsup süresinin avanslarda 1 (bir) ay olduğu düzenlemesine yer verilmiştir (55 Sıra No'lu MGM Genel Tebliği, 2017: m. 7).

6183 sayılı Kanun'un "Gecikme Zammı, Nispet ve Hesabı" başlıklı 51. maddesinin birinci fıkrasında amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı tatbik olunacağı düzenlenmiştir (AATUHK, 1953: m. 51).

<sup>6</sup> 3 Mart 2022 günü alınan avansın en geç 3 Nisan 2022 günü mesai saati sonuna kadar mahsubu gerekir. Ancak, 3 Nisan 2022 gününün, tatil gününe (Pazar) rast gelmesi sebebiyle takip eden ilk iş günü ve hafta başı olan 4 Nisan 2022 Pazartesi günü mesai saati sonuna kadar mahsup işleminin tamamlanması gerekir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere; harcama yetkilisi mutemetlerinin kendilerine verilen avanslardan harcamadıkları artan tutarı genel süre olan 1 (bir) ay içinde iade etmeleri gerekmektedir. Hem kanun hem yönetmelik hem de tebliğde geçen 1 (bir) aylık süre gecikme zammı hesaplanırken takvime dikkat edilmez ise hatalı bir hesaplama sebebiyet vermektedir. Örneğin 1.000,00 TL avansın harcama yetkilisi mutemedinin hesabına 3 Mart 2022 tarihinde yatırıldığını, harcama yetkilisi mutemedinin 1.000,00 TL avanstaki 200,00 TL'sini harcadığını, arta kalan 800,00 TL'yi ise süresi içerisinde iade etmeyerek mahsubunu gerçekleştirmediğini ve mahsup işleminin ise 17 Mayıs 2022 tarihinde yapıldığını varsaydığımız durumda avansın ödeme müddeti yani vadesi 3 Nisan 2022 tarihi değil 4 Nisan 2022 tarihidir. 3 Nisan 2022 tarihinin tatil günü olan pazar gününe rastlaması sebebiyle vade tarihi 4 Nisan 2022 günü bitecektir. Gecikme zammı ise 5 Nisan 2022 günü itibariyle hesaplanmaya başlanacaktır. 3 Nisan 2022 tarihi tatil günü olan pazar gününe rastlamayıp hafta içi ve resmî tatil olmayan bir güne rastlarsa idi vade tarihi (mahsubun son günü) 3 Nisan 2022 günü olacaktır ve gecikme zammının hesaplanmaya başlama tarihi ise 4 Nisan 2022 günü olacaktır. Uygulamada ise muhasebe birimlerinin gecikme zammını hesaplarken takvime dikkat etmeyerek tatil günlerini hesaplama dışı bırakarak, vadenin son gününü gecikme zammının başlama tarihi olarak baz aldıkları görülmektedir<sup>7</sup>. İnternet üzerinden gecikme zammının hesaplanması noktasında hizmet veren internet sitelerinin de vade tarihi/son ödeme tarihini gecikme zammının başlangıcı olarak aldıkları görülmektedir<sup>8</sup>.

- Gecikme zammının hesaplanması sırasında yapılan üçüncü bir hatalı işlem ise avans harcamasının hangi tarihte son bulunduğu noktasında ortaya çıkmaktadır.

Konuya ilişkin yasal düzenlemelere bakacak olursak; ilgili Kanun'un "Ön ödeme" başlıklı 35. maddesinin beşinci fıkrasında; her mutemedin avanstaki harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda 1 (bir) ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu, hüküm altına alınmıştır (KMYKK, 2003: m. 35).

İlgili Yönetmelik'in "Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasında her mutemedin avanstaki harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması halinde avanslarda 1 (bir) ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlü olduğu, üçüncü fıkrasında ise; mutemedin işin tamamlanmasından sonra 1 (bir) aylık sürenin bitimini beklemeden, son harcama

<sup>7</sup> Gecikme zammı, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına uygulanacağından alacağın muaccel yani idarece talep edilebilir hale gelmiş olması gerekir. Gecikme zammı, vadeyi yani vadenin dolduğu günü izleyen/takip eden günden itibaren uygulanmaya başlanır. Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Baklacioğlu, S. (1954, 15 Eylül). Vergi Mevzuatımızda Gecikme Zammı Müessesesi. *İktisat ve Maliye*, I(6), 28-31 Erim, İ. (1989, Eylül). Gecikme Zammı. *Vergi Dünyası*, (97), 3-10. Özmen, S. (1996). *Amme Alacaklarının Tahsil - Ödeme Kılavuzu*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Sekdur, M. ve Altun, M. (2001). *Mali Hukuk Ansiklopedisi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları Sonsuzoğlu, E. (2013). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, İstanbul: Türkmen Kitabevi Doğrusöz, B. (2015, 3 Kasım). Gecikme Faizi – Gecikme Zammı Karmaşası. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gecikme-faizi-gecikme-zammi-karmasasi/25916>, Erişim: 14.06.2022

<sup>8</sup> Bkz. <https://hesabet.com/>, <https://www.hesaplama.net/>



tarihini takip eden 3 (üç) iş günü içinde avans artığını iade ederek ve süresinde mahsubunu yaparak hesabını kapatmak zorunda olduğu düzenlenmiştir (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 11).

İlgili Tebliğ'in "*Diğer hususlar*" başlıklı 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise; olağanüstü durumlar dışında avans verilmesini gerektiren alım işine avansın verildiği tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde başlanması ve varsa avans artığının son harcama tarihini takip eden 3 (üç) iş günü içinde iade edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır (55 Sıra No'lu MGM Tebliği, 2017: m. 9).

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedinin avansı hangi harcama için almış ise verildiği tarih birinci gün sayılmak üzere bu tarihten başlayarak en geç 5 (beş) gün içinde kullanmaya başlaması ve eğer bir avans artığı var ise bunu son harcamanın yapıldığı tarihi izleyen 3 (üç) iş günü içinde iade etmesi gerekir. Uygulamada ise avans artığının iadesi noktasında harcama tamamlansa bile 1 (bir) aylık sürenin beklenildiği, eğer ki süresi içinde mahsup işlemi yapılmaz ise de gecikme zammının hesaplanmasında 1 (bir) aylık sürenin baz alındığı görülmektedir. Böylesi bir durumda avans alınmasını gerektirir duruma ilişkin harcama yapılır ve avans artığı ortaya çıkarsa avans artığı son harcamanın yapıldığı tarihi izleyen 3 (üç) iş günü içinde iade edilmeli, 3 (üç) iş günü içinde iade edilmez ise gecikme zammının hesaplanmasına üçüncü günü izleyen gün itibarıyla başlanılmalıdır. Örneğin 1.000,00 TL avansın harcama yetkilisi mutemedinin hesabına 3 Mart 2022 tarihinde yatırıldığını varsaydığımız durumda harcama yetkilisi mutemedi kendisine verilen avansı verildiği tarih olan 3 Mart 2022'den başlayarak en geç 5 (beş) gün içinde kullanmaya başlamalıdır ki bu 5 (beş) günlük süre 3 Mart 2022 tarihinde başlayıp 7 Mart 2022 tarihinde bitecektir. Harcama yetkilisi mutemedinin hesabına 3 Mart 2022 tarihinde 1.000,00 TL avansın yatırıldığını ve harcama yetkilisi mutemedinin 1.000,00 TL avanstaki 200,00 TL'sini aynı tarihte kullandığını ve başkaca bir harcama yapmayacağını varsaydığımız durumda harcama yetkilisi mutemedinin avans artığı olan 800,00 TL'yi son harcamanın yapıldığı tarihi izleyen 3 (üç) iş günü içinde iade etmesi gerekecektir. Bu 3 (üç) iş günü olan süre ise 4 Mart 2022 tarihinde başlayıp normal şartlarda 6 Mart 2022 tarihinde bitecektir. Ancak 4 Mart 2022 tarihinin Cuma gününe rast gelmesi ve 5 Mart 2022 ve 6 Mart 2022 günlerinin ise iş günü olmaması hasebiyle 3 (üç) iş günlük süre 8 Mart 2022 günü sona erecektir. Bu süreler içinde avans artığı olan 800,00 TL iade edilmez ise 9 Mart 2022 gününden başlayarak hesaplanacak gecikme zammı ve ana para harcama yetkilisi mutemedinden tahsil edilecektir.

### **2.3. Avansın Başka Bir Mutemede Devri Sırasında Usulü İşlemlere Uyulmaması**

Avans uygulamasında yapılan üçüncü hatalı işlem ise avansın başka bir mutemede devri sırasında yaşanmaktadır.

İlgili Yönetmelik'in "*Ön ödemenin başka mutemede devri*" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrası; "*Harcama yetkilisinin yazılı izniyle mutemet, üzerindeki avans ... tutarını başka bir mutemede*

*devredebilir.*” şeklinde, ikinci fıkrası ise; “*Avans şeklindeki ön ödemelerin başka bir mutemede devrinde para ve harcama belgelerinin mutemede teslim edildiğine ilişkin tutanak düzenlenir. Devreden mutemetçe tutanak ve harcama yetkilisinin yazılı izni muhasebe yetkilisine ibraz edilerek, avans kaydının yeni mutemet adına yapılması sağlanır. Tutanağın birer nüshası devreden ve devralan mutemede verilir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik’in “*Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk*” başlıklı 11. maddesinin dördüncü fıkrası ise; “*Ön ödemenin bu Yönetmeliğin 10 uncu maddesi gereğince başka mutemede devredilmesi halinde, devralan mutemedin de, hesabını ön ödemenin ilk mutemede yapıldığı tarihten itibaren, yukarıda belirtilen sürelerde muhasebe yetkilisine vermesi zorunludur.*” şeklinde düzenlenmiştir (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 10-11).

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedi harcama yetkilisinin yazılı izni ile kendisine verilen avansı başka bir mutemede devredebilir. Devir sırasında para ve harcama belgelerinin devralan mutemede teslimine ilişkin tutanak düzenlenmesi gerekir. Tanzim edilen tutanak ve harcama yetkilisinin yazılı izninin devreden mutemet tarafından muhasebe yetkilisine teslim edilerek, avans kaydının devralan mutemet adına yapılması sağlanır ve ilgili mutemetlere düzenlenen tutanaktan birer nüsha verilir. Avansı devralan mutemet avansın ilk mutemet hesabına yatırıldığı tarihi baz alarak üzerine düşen yasal yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır. Ancak uygulamada avansın başka bir mutemede devri sırasında düzenlenmesi gereken evrakın düzenlenmediği, avansı devralan mutemedin üzerine düşen yasal yükümlülükleri yerine getirmemesi hasebiyle avansı devralan mutemedin sorumlu olması gerekirken yaptırımların ilk mutemede yapıldığı görülmektedir. Örneğin avansı devralan mutemedin kendisine verilen avanstaki artan tutarı süresinde iade etmemesi sonucu ana para ve gecikme zammının ilk mutemetten alındığı uygulamalara rastlanılmaktadır.

#### **2.4. Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluklarını Yerine Getirmemesi**

Avans uygulamasında tespit etmiş olduğumuz yapılan dördüncü hatalı işlem ise muhasebe yetkililerinin sorumluluklarını yerine getirmemesi noktasında yaşanmaktadır.

İlgili Kanun’un “*Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları*” başlıklı 61. maddesi adından da anlaşılacağı üzere muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumluluklarını, 62. maddesi ise muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanmasını düzenlemekte olup söz konusu Kanun’un 62. maddesine istinaden Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (KMYKK, 2003: m. 61-12; Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006). İlgili Kanun’un 62. maddesine istinaden yayımlanarak yürürlüğe giren Yönetmelik’in “*Muhasebe yetkilisinin sorumlulukları*” başlıklı 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde avans ödemesinin yapılması ve avansın mahsubu aşamasında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi

ve kontrolünden muhasebe yetkililerinin sorumlu olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca söz konusu Yönetmelik'in "Ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılacak kontroller" başlıklı 29. maddesinin beşinci fıkrasında ise muhasebe yetkililerinin avansa ilişkin olarak düzenlenen muhasebeleştirme belgeleri ve ekleri üzerinde de kontrol yükümlülüğü olduğu düzenlenmiştir (Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m. 24-29).

Örneğin 28 Şubat 2022 tarihinde avans talebinde bulunulduğunu, avansın harcama yetkilisi mutemedinin hesabına 3 Mart 2022 tarihinde yatırıldığını, harcama yetkilisi mutemedinin kendisine verilen avansın bir kısmını kullanarak işini tamamladığını ve süresinde avans artığını iade ettiğini ve harcamaya ve avans artığının iadesine ilişkin kanıtlayıcı belgeleri Ödeme Belgesi ve Eki Belgeler Teslim/Tesellüm Tutanağı ile muhasebe birimine teslim ettiğini ancak Mali Yönetim Sistemi (MYS)<sup>9</sup> üzerinden gerekli işlemleri yapmayarak ilgili evrakın çıktısını söz konusu tutanağa eklemediğini varsaydığımız bir durumda, Teslim/Tesellüm Tutanağı ile belgeleri teslim alan muhasebe biriminin süresi içinde avansın mahsubu aşamasındaki ödeme emri belgesi ve eki belgelerini gereğince incelemesi ve kontrol etmesi gerekmektedir. Uygulamada ise muhasebe yetkililerinin avansın mahsubu aşamasındaki ödeme emri belgesi ve eki belgeleri aylarca beklettikleri, inceleme ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmedikleri görülmektedir. Böylesi bir durumda yani ödemeye esas belgelerin eksikliği durumunda muhasebe yetkilileri süresi içinde inceleme ve kontrol görevini yerine getirmez ise muhasebe yetkililerinin sorumlulukları sınırlı ve kusurlu sorumluluk olup muhasebe yetkililerinin harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi ile birlikte sorumlu tutulması gerekecektir (Tosun ve Cebeci, 2008; 165-167)<sup>10</sup>.

### 3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Birincil düzey mevzuat olarak ilgili Kanun'un 35. maddesinde düzenlenen, öndelik; ön ödeme; ileride gerçekleşecek bir alacağa karşılık önceden yapılan peşin ödeme; kamu hizmetlerinin hızlandırılması ve işlemlerin kolaylaştırılması amacıyla yüklenicilere ve görevlilere hizmetin görülmesinden önce ödeme yapılması; ileride doğacak bir borcun kısmen veya tahmini olarak önceden ödenmesi gibi farklı şekillerde tanımlanan, bir tür ödeme yöntemi olan ve hangi şartlarda başvurulacağı ilgili mevzuatında belirtilen avans müessesesinin uygulanması sırasında çeşitli hatalar yapılmaktadır.

Tespit etmiş olduğumuz hatalardan ilki ilgili Kanun'un 35. maddesinin beşinci fıkrasında, ilgili Yönetmelik'in 11. maddesinde ve son olarak ilgili Tebliğ'in 7. maddesinde yer alan düzenlemelerin muhasebe yetkililerince kül halinde değerlendirilerek bu yükümlülüklerden birinin dahi eksik olması halinde harcama yetkilisi mutemedine gecikme zammı düzenlenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

<sup>9</sup> Mali Yönetim Sistemi; "Harcama Talimatı Onay Belgesi" ile "Ödeme Emri Belgesi" nin e-belge standartlarına uygun olarak elektronik ortamda hazırlanmasına ve harcama işlemlerini yürütebilmesine imkân tanıyan bilişim sistemidir. <https://harcama.hmb.gov.tr/mys/kilavuz/> Erişim: 25.08.2022

<sup>10</sup> Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 No'lu kararına bakınız.

Muhasebe birimi ve muhasebe yetkililerinin burada göz ardı ettikleri durum ise 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesidir. Yapmış oldukları uygulama söz konusu Kanun'un 51. maddesine aykırıdır. Kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedine ancak verilen avanstaki artı kalan bir tutar var ise ve bu tutarı süresi içinde mahsup etmez yani iade etmez ise gecikme zammı düzenlenecektir. Ayrıca kendisine avans verilen harcama yetkilisi mutemedi almış olduğu avanstaki artı kalan tutarı süresi içinde kanunen geçerli bir mazereti olmaksızın iade etmez ise personel mevzuatının disiplin hükümlerine göre yapılacak işlem ile de karşı karşıya kalacaktır.

Avans uygulamasında yapılan ikinci hatalı işlem ise gecikme zammının hesaplanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Gecikme zammının hesaplanması sırasında dikkatli bir şekilde hareket edilmemesi üç farklı hatanın ortaya çıkmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu hatalardan ilkinde bakacak olursak;

Gecikme zammının hesaplanması sırasında gecikme zammının tatbik edileceği tutar, iade edilmeyerek artan tutar iken, gecikme zammı harcanan tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Bu ise borçlunun borcunu geç ödemesi nedeniyle devletin kaybettiği “nema” yı karşılaması gibi haklı bir nedene dayanan gecikme zammı tutarından alacaklı olan devletin eksik bir şekilde yararlanması anlamına gelmektedir. Böylesi bir durum ise ilgili Kanun'un “*Kamu zararı*” başlıklı 71. maddesinde düzenlenen hükümlere göre kamu zararına<sup>11</sup> sebebiyet vermek anlamına gelmektedir.

Gecikme zammının hesaplanması sırasında yapılan ikinci hatalı işlem ise takvime dikkat edilmemesi sonucu meydana gelmektedir. Mahsup süresinin son günü resmî tatil gününe rastlar ise bu durum hem vade tarihinin hem de gecikme zammının hesaplama tarihinin uzaması anlamına gelmektedir. Takvime dikkat edilmeyerek resmî tatil günü göz ardı edilirse ve gecikme zammının hesaplanmasını gerektirir durum ortaya çıkarsa bu borçludan fazla tahsilat yapılması anlamına gelmektedir. Borçludan yapılan fazla tahsilat ise bu kez borçlunun mağdur edilmesine sebebiyet verecektir.

Gecikme zammının hesaplanması sırasında yapılan bir diğer hatalı işlem ise son harcama tarihine dikkat edilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Alınan avans öngörülen harcama için kullanılmış ve avanstaki artı tutar var ise ve başkaca bir harcama yapılmayacaksa avanstaki harcanmayarak artan miktar son harcamanın yapıldığı tarihi izleyen 3 (üç) iş günü içinde iade edilmelidir. Burada genel 1 (bir) aylık süre beklenmemelidir. Eğer ki harcama yetkilisi mutemedi son harcamanın yapıldığı tarihi izleyen 3 (üç) iş günü içinde avanstaki artı kalan tutarı iade etmez ise gecikme zammı üçüncü günü takip eden gün itibarıyla başlamalıdır. Bir aylık sürenin beklenilmesi

---

<sup>11</sup> Kamu zararı kavramı 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinde: “*Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesine dayanılarak çıkarılan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in “*Tanımlar*” başlıklı 4. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde de benzer bir tanıma yer verilmiş ve kamu zararı: “*Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasından doğan zararı,*” olarak ifade edilmiştir.

devletin gecikme zammından eksik yararlanması anlamına gelmektedir. Böylesi bir durum ise daha öncede belirtmiş olduğumuz üzere kamu zararına sebebiyet vermek anlamına gelmektedir.

Avans uygulamasında yapılan üçüncü hatalı işlem ise avansın başka bir mutemede devri sırasında yaşanmaktadır. Avans müessesesine ilişkin hükümler içeren ikincil düzey mevzuat olan ilgili Yönetmelik'in "Ön ödemenin başka mutemede devri" başlıklı 10. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında yer alan usulü işlemlerin uygulamada göz ardı edilerek yapılmadığı görülmektedir.

Avans uygulamasında tespit etmiş olduğumuz yapılan dördüncü hatalı işlem ise muhasebe yetkililerinin sorumluluklarını yerine getirmemesi noktasında yaşanmaktadır. Muhasebe yetkililerinin inceleme ve kontrol sorumluluklarını zamanında yerine getirmemesi birçok hatanın önünü açmaktadır. Bu ise kusurlu bir sorumluluk olup muhasebe yetkililerinin harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi ile birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir.

İlgili Tebliğ'in "Diğer hususlar" başlıklı 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; belirlenen sınırlar içinde olması şartı ile ihtiyaç tutarında avans verilmesini, (b) bendinde; avansın acil ihtiyaçlar için verildiğini göz önünde bulundurarak, olağanüstü durumlar dışında alım işine, avansın verildiği tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde başlanılmasını, ve varsa avans artışının son harcama tarihini izleyen 3 (üç) iş günü içinde iade edilmesini, (c) bendinde; avans verilmesini gerektiren ihtiyaçların ortadan kalkması halinde avansın, bekletilmeden muhasebe birimi vezne veya banka hesaplarına iade edilmesini, (ç) bendinde; avansın verilmesinde ve kullanılmasında kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasını ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlama noktasında harcama yetkililerinin özen göstermeleri gerektiği düzenlenmiştir. İlgili maddenin devamında ise harcama yetkililerinin kamu idaresine ait paranın gereksiz yere harcama yetkilisi mutemetleri üzerinde kalmasına izin vermeyecekleri düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemelerden de görüleceği üzere avansın kullanılması ve takibi noktasındaki ilk sorumluluk harcama yetkililerindedir. Ancak harcama yetkililerinin bu konudaki bilgisizlikleri veya nakıs bilgileri harcama yetkililerinin sorumluluklarını tam olarak yerine getir(e)memeleri sonucunu doğurmaktadır.

Avans müessesesinin uygulanması noktasında yapılan hataların tekerrürünün engellenmesi için:

- Avans işlemleri sürecinde görevli olan harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerine konuyla ilgili eğitim çalışmalarının yapılmasını,

- Yukarıda ayrıntılı olarak bahse konu edilen süreçle ilgili hatalı uygulamalara dair doğru uygulamaların üçüncül düzey mevzuat türü olan tebliğde ayrıntılı olarak açıklanmasını,

- İş akış şemalarının ayrıntılı ve net bir şekilde hazırlanmasını,  
yerinde olacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, A., Kırbaş, S. ve Eyüpgiller, S. (1986). *Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü*. Ankara: Birlik Yayıncılık Ltd. Şti.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (1953, 28 Temmuz). *Resmî Gazete* (Sayı: 8469). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6183&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3>
- Baklacioğlu, S. (1954, 15 Eylül). Vergi Mevzuatımızda Gecikme Zammı Müessesesi. *İktisat ve Maliye*, 1(6), 28-31.
- Bayraklı, H. H. (2001). *Vergi İcra Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Çolak, H. B. (2010, Ekim-Kasım-Aralık). Ön Ödeme Şartları, Farkları, Çeşitleri. *İller ve Belediyeler Dergisi*, 750-751-752, 36-45.
- Doğrusöz, B. (2015, 3 Kasım). Gecikme Faizi – Gecikme Zammı Karmaşası. [https://www.dunya.com/kose-yazisi/gecikme-faizi-gecikme-zammi-karmasasi/25916,\\_Erişim:14.06.2022](https://www.dunya.com/kose-yazisi/gecikme-faizi-gecikme-zammi-karmasasi/25916,_Erişim:14.06.2022).
- Erim, İ. (1989, Eylül). Gecikme Zammı. *Vergi Dünyası*, (97), 3-10.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği. (2014, 23 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 29214). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=20147052&MevzuatTur=21&MevzuatTertip=5>
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (b.t.). *Mali Yönetim Sistemi Nedir?*. <https://harcama.hmb.gov.tr/mys/kilavuz/>
- İnceoğlu, M. M. ve Arslanyürek, Y. K. (2016). Kanuna Karşı Hile Örneği Olarak Vade Farkı ve Gecikme Cezası. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(3), 1351-1362.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003, 24 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 25326). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5018&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2006, 19 Ekim). *Resmî Gazete* (Sayı: 26324). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=200611058&MevzuatTur=21&MevzuatTertip=5>

Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği. (2005, 31 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 26040). (3. Mükerrer)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=9815&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 55) (Ön Ödeme Usul ve Esasları). (2017, 25 Şubat). *Resmî Gazete* (Sayı: 29990).

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=23370&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>

Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006, 21 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı: 26056).

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=20059912&MevzuatTur=3&MevzuatTertip=5>

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ. (2007, 8 Mart). *Resmî Gazete* (Sayı: 26456).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/03/20070308-15.htm>

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ (Sayı: 2007/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (2014, 6 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 29197).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/12/20141206-7.htm>

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006, 21 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı: 26056).

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=20059913&MevzuatTur=3&MevzuatTertip=5>

Özmen, S. (1996). *Amme Alacaklarının Tahsil - Ödeme Kılavuzu*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Sayıştay Genel Kurul Kararı. (2007). *K. 5189/1 T. 14.06.2007*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sekdur, M. ve Altun, M. (2001). *Mali Hukuk Ansiklopedisi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Sonsuzoğlu, E. (2013). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Şener, O. (2003). *Maliye Sözlüğü*. İstanbul: Bahar Yayınevi.

TDK. (2011). *Türkçe Sözlük*. Ş. H. Akalın (Haz.). Ankara: TDK.

Tosun, H. ve Cebeci, A. U. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Yılmaz, E. (2011). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş.