



Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Proje Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemelerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Calculation and Accounting of Additional Payments for Project Consulting and Training Services in University Revolving Funds

Metehan KÜÇÜKER

Assist. Prof., Malatya Turgut Özal University, Faculty of Social Sciences and Humanities, Department of Accounting and Finance Management,

Dr. Öğr. Üyesi, Malatya Turgut Özal Üniversitesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Malatya, Türkiye

ORCID: 0000-0002-5468-0465 | metehan.kucuker@ozal.edu.tr

Article Information/Makale Bilgisi

Cite as/Atıf: Küçükler, M. (2023). Calculation and accounting of additional payments for project consulting and training services in university revolving funds. *Van Yüzüncü Yıl University the Journal of Social Sciences Institute*, 60, 96-113

Küçükler, M. (2023). Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Proje Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemelerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 60, 96-113

Article Types / Makale Türü: Research Article/Araştırma Makalesi

Received/Geliş Tarihi: 19 April / 19 Nisan 2023

Accepted/Kabul Tarihi: 09 June / 09 Haziran 2023

Published/Yayın Tarihi: 30 June/Haziran 2023

Pub Date Season/Yayın Sezonu: June/Haziran

Issue/Sayı: 60 **Pages/Sayfa:** 96-113

Plagiarism/İntihal: This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software./ Bu makale, en az iki hakem tarafından incelendi ve intihal içermediği teyit edildi.

Published by/Yayıncı: Van Yüzüncü Yıl University of Social Sciences Institute/Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ethical Statement/Etik Beyan: It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited/ Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur (Metehan Küçükler).

Telif Hakkı ve Lisans/Copyright & License: Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmalarını CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır./ Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0.

Öz

Üniversite döner sermaye işletmeleri, gerçekleştirdikleri çeşitli faaliyetlerle kamu kaynaklarının etkin kullanılması amacına hizmet etmektedirler. Proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri ise üniversite döner sermaye işletmelerinin en önemli faaliyetleri arasında yer almaktadır. Bu bağlamda, elde edilen gelirlerden, gelirin elde edilmesine katkıda bulunan personele belirli oranlarda dağıtılan ek ödeme tutarlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusunun önem arz ettiğini belirtmek gerekmektedir. Bu önemden hareketle kaleme alınan bu çalışmada, üniversite döner sermaye işletmelerinde proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri adı altında yapılan faaliyetlere ilişkin ek ödeme tutarlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusunun açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle üniversite döner sermaye işletmelerinin genel yapısı hakkında bilgiler verilmiş daha sonra tasarlanan örneklerle konu detaylıca ele alınmıştır. Çalışmada, ek ödemeler üzerinden yapılan kesintilerin döner sermaye faaliyetlerini olumsuz etkileyebileceği ve bu nedenle ek ödemelere ilişkin vergi ödemeleri ve yapılacak diğer kesintiler konusunda yeni yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır. Çalışmanın, kamu idarelerinde tekdüzen muhasebe uygulamalarını ele alması yönüyle muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve döner sermaye işletmeleri üzerinden faaliyetlerde bulunan öğretim elemanları ile muhasebe birimi çalışanlarına rehberlik edeceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler

Üniversite döner sermaye işletmeleri, ek ödeme, muhasebe

Abstract

University revolving fund enterprises serve the purpose of effective use of public resources with various activities they carry out. Project, consultancy and training services are among the most important activities of university revolving funds. In this context, it should be noted that the calculation and accounting of the additional payment amounts distributed in certain proportions to the personnel contributing to the income generation are important. Based on this importance, this study aims to explain the calculation and accounting of the payment amounts related to the activities carried out under the name of project, consultancy and training services in university revolving funds. For this purpose, firstly, information about the general structure of university revolving fund enterprises was given, and then the subject was discussed in detail with the designed examples. In the study, it was concluded that the deductions made on additional payments may adversely affect the revolving fund activities and therefore, new legal regulations are needed on tax payments and other deductions related to additional payments. It is thought that the study will contribute to the accounting literature in terms of addressing uniform accounting practices in public administrations and will guide the academic staff and accounting unit employees who operate through revolving funds.

Keywords

University revolving funds, additional payment, accounting

Giriş

Kamu idareleri, görevlerini yerine getirebilmek ya da hizmet üretiminin sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için bir takım ekonomik faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Bununla birlikte kamusal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan fazla kapasitenin ekonomik olarak değerlendirilmesi kamu mali yönetimi açısından önem arz etmektedir (Yılmaz, 2011, s. 328). Diğer taraftan bazı yasal düzenlemeler kamu idarelerinin doğrudan ticari faaliyetlerde bulunmasına engel teşkil edebilmektedir. Bu bağlamda, döner sermayeli işletmelerin, bütçenin genelliği ilkesinden kaynaklanan kısıtlamaların dışına çıkarak hareket serbestliği kazanıp kamu hizmetlerinin sunulması ve etkin kullanımının sağlanması amacıyla oluşturulduğunu söylemek mümkündür (Taşkın, 2022, s. 43).

Döner sermayeli işletmeler ülkemizde başta sağlık hizmetleri olmak üzere birçok kamusal alanda faaliyet göstermektedir. Genel bütçeli kamu idarelerinin yanı sıra özel bütçeli idarelerde de kamusal kaynakların verimli kullanılması amacıyla hizmet eden döner sermaye işletmeleri, üniversiteler ve bağlı birimlerinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Bununla birlikte üniversite döner sermaye işletmelerinin çok çeşitli faaliyet alanlarının bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir. Proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri de üniversite döner sermaye işletmelerinin önemli faaliyetleri arasında yer almaktadır. Zira bu alandaki faaliyetlerle hizmet üretimine katkı sağlanmakla birlikte; bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerden, hizmeti üreten üniversite çalışanlarına daha önceden belirlenmiş oranlarda ek ödeme yapılmaktadır.

Bu çalışmada proje danışmanlık ve eğitim hizmetleri adı altında yapılan faaliyetlere ilişkin ek ödeme tutarlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusunun açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle üniversite döner sermaye işletmeleri hakkında bilgiler verilmiş, daha sonra ek ödemelere ilişkin yasal düzenlemeler açıklanmıştır. Son olarak konuya ilişkin tasarlanan üç farklı örnekle proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri ek ödemelerinin muhasebeleştirilmesi konusu üzerinde durulmuştur. Birinci örnekte üniversite imkânları kullanılmadan yapılan bir danışmanlık hizmeti ele alınırken ikinci örnekte araştırma geliştirme (AR-GE) projelerindeki durum incelenmiştir. Üçüncü ve son örnekte ise üniversite imkânları kullanılarak yapılan bir eğitim hizmetine ilişkin ek ödeme tutarları hesaplanmış ve muhasebeleştirilmiştir. Örneklerde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün tanımlandığı güncel hesap planı kullanılmıştır. Muhasebe kayıtlarında Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) yazılımındaki formata riayet edilmiştir.

1. Literatür

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde; döner sermayeli işletmelerin genel olarak ele alındığı çalışmalar bulunmakla birlikte bazı çalışmalarda özel olarak üniversite döner sermaye işletmelerinin incelendiği görülmüştür. Bununla birlikte incelenen çalışmalarda, döner sermaye işletmelerine ilişkin hukuki ve mali konuların yanı sıra özellikli bazı muhasebe konularına da yer verilmiştir. Konuya ilişkin literatürdeki bazı önemli çalışmalar şöyle sıralanabilir:

Şakrak (1997), döner sermaye işletmelerinin organizasyon, yönetim ve hesap işleri düzeni konularını muhasebe sistem ve organizasyonu yönü ile ele aldığı kitabında, üniversite döner sermaye işletmeleri üzerine bir uygulamaya yer vermiş ve hesap planı önerisinde bulunmuştur. Şakrak'ın (1997) eseri, kamu kurum ve kuruluşları açısından tekdüzen muhasebe sistemini ele alan ilk çalışmalardan biri olması özelliği ile önem arz etmektedir.

Doğan (2005), çalışmasında döner sermaye işletmelerinde muhasebe yönetmeliğinin uygulanmasında karşılaşılan sorunları ele alarak bazı çözüm önerilerine yer vermiştir.

Çetin ve Sağlam (2007), performans dayalı döner sermaye prim sistemi uygulamasının hizmet sunumu, sağlık çalışanları ve hasta memnuniyeti üzerindeki etkilerini incelemiştir.

Yılmaz (2011), döner sermaye işletmelerindeki özellikli muhasebe konularını incelediği çalışmasında bu konulara ilişkin çözüm önerileri geliştirmiştir.

Kartalcı (2018), çalışmasında döner sermaye işletmelerinin vergi yükümlülüklerini incelemiştir.

Hanoğlu (2018), çalışmasında döner sermaye gelirlerinin dağıtımına ilişkin hesaplamaları detaylı şekilde açıklamıştır.

Şakrak ve Can'ın (2022) editörlüğünde yayımlanan kitap çalışmasında ise üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konuları etkinlik odaklı bakış açısı ile beş farklı bölümde ele alınmıştır. Söz konusu kitapta; Şişmanoğlu (2022) hastanelere bağlı döner sermaye işletmelerinde performans dayalı yönetim çerçevesinde gider yerleri, gider çeşitleri ve hesapların işleyişini incelemiştir. Ağdeniz (2022), üniversite döner sermaye işletmelerinde performans dayalı ek ödemeleri maliyet muhasebesi bağlamında ele almıştır. Taşkın (2022), üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları ile idari ve örgütsel yapısını incelemiştir. Çetin (2022), döner sermaye işletmelerinde iç denetim faaliyetlerini ele

aldığı çalışmada, faaliyet raporlarını denetim, danışmanlık ve eğitim başlıkları altında analiz etmiştir. Son olarak Aksu (2022), mevzuat çerçevesinde döner sermaye işletmeleri ve bağlı birimlerinin bütçe uygulamalarını el almıştır.

Polat ve Şendurur (2022) ise döner sermaye işletmesi bulunan üniversite hastanelerinin mali durumlarını oran analizi ile değerlendirerek yazına katkı sağlamışlardır. Çalışmada 2015-2019 yılları arasındaki mali tablo verileri kullanılmıştır.

Döner sermaye işletmelerinin muhasebe konularına ilişkin literatürde yer alan çalışmalarda genellikle yasal mevzuat ve uygulama çerçevesinde bazı önerilerin geliştirildiği görülmüştür. Ayrıca bazı çalışmalarda bütçe, vergi ve finansal analiz gibi konulara da yer verilmiştir. Proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri ek ödemelerinin muhasebeleştirilmesine odaklanan bu çalışmanın konu itibari ile literatürdeki çalışmalardan farklılık arz ettiğini söylemek mümkündür. Çalışmanın bu yönü ile literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri

Kamuda döner sermaye işletmesi uygulamalarının Cumhuriyetin ilk yıllarına dayandığı bilinmektedir. 1925 yılında yayımlanan 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz’ına Dair Kanun” ülkemizde döner sermayeli işletmelerin ilk hukuki dayanağı olarak kabul edilebilir. 1927 yılında yayımlanan (Mülga) 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanununun 49. maddesinde ise döner sermayeye ilişkin olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: “Genel bütçe içinde yönetilen sını ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yılsonunda yok edilir. Kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır...” (<https://muhasebat.hmb.gov.tr>). 01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 3(b) maddesinde döner sermaye; “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” şeklinde tanımlanmıştır. “Verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere kurulan işletmeler” ise döner sermaye işletmeleri olarak tanımlanmıştır.

Kendilerine bütçe tahsis edilen kamu kurumları, görevlerini yerine getirirken ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirebilmek için belirli ekonomik faaliyetlerde bulunabilmektedir. Ancak bu ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için mevcut düzenlemelerden ayrı bir sisteme ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle kurulan döner sermaye işletmeleri önceleri sınırlı alanlarda faaliyet gösterirken günümüzde geniş bir faaliyet alanına sahip ve farklı idarelere bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Yılmaz, 2011, s. 328). Döner sermaye işletmelerini, kaynakları verimli ve etkin kullanarak israf ekonomisini önlemeye yönelik olarak kurulmuş oluşumlar olarak nitelemek de mümkündür (Kartalci, 2018, s. 168). Zira kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılması kamu mali yönetiminin temel amaçlarından biridir. Bununla birlikte döner sermayeli işletmelere ilişkin yasal düzenlemelerde de döner sermayeli işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken kamusal kaynakların etkin, ekonomik ve tasarruflu kullanılması ve gelir gider dengesinin gözetilmesi gerekliliği vurgulanmıştır (Ağdeniz, 2022, s. 19-20). Diğer taraftan döner sermaye işletmelerinde kamu iktisadi kıymetlerinin ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediği ve faaliyetlerin mevzuata uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirilmediğinin tespiti için mali denetim gerekmektedir. Bu denetim yasal düzenlemeler ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir (Şişman ve Üstün, 2018, s. 16).

Döner sermaye işletmeleri bağlı buldukları idareler açısından farklılık göstermektedir. Sağlık Bakanlığı, Millî Eğitim Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı, Aile Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı gibi idarelere bağlı çok sayıda döner sermaye işletmesi bulunmaktadır. Bununla birlikte Yükseköğretim Kuruluna bağlı üniversiteler ve bağlı birimleri (fakülte, yüksekokul, araştırma merkezleri vb.) de özel bütçeli idareler olarak döner sermaye işletmesi bulunan kurumlar arasındadır (Şakrak, 1997, s. 20). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerine göre günümüzde 125 adet üniversite döner sermaye işletmesi bulunmaktadır. Bununla birlikte, işlem hacmi ve mali durum açısından Sağlık Bakanlığı’na bağlı döner sermaye işletmelerinden sonra üniversite döner sermaye işletmelerinin geldiğini belirtmek gerekmektedir. 2021 yılı verilerine göre üniversite döner sermaye işletmeleri toplamda 25 milyar TL’den fazla gelir elde etmişlerdir (<https://muhasebat.hmb.gov.tr>).

Üniversite döner sermaye işletmelerinin hukuki açıdan ilgili oldukları mevzuatın oldukça geniş olduğunu söylemek mümkündür. Zira gerek genel mali konularla ilgili hükümler içeren kanun ve yönetmelik maddeleri gerekse yükseköğretim kurumlarına özgü düzenlemeler, üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini kapsamaktadır. Bununla birlikte üniversitelerin kendi döner sermaye işletme yönetmelikleri ile ek ödeme dağıtım yönergelerinin de bağlayıcılığı bulunmaktadır. Özellikle üniversite döner sermaye işletmelerinin idari ve mali yönetimi için hazırlanan yönetmelikler ise şöyledir (Hanoğlu, 2016, s. 34):

- Yükseköğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına İlişkin Yönetmelik
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
- Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

Üniversite döner sermaye işletmelerinin idari ve mali yönetim faaliyetlerini doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendiren kanunlar ve bazı yönetmelikler ise şöyle sıralanabilir (Hanoğlu, 2016, s. 135):

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu
- 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu
- Harcırah Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Tevkifat Kanunu
- Damga Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu (Muhtasar)
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Kefalet Kanunu
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu
- Taşınır Mal Yönetmeliği
- Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği
- Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği
- Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik

8.06.2020 tarih ve 31159 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Yükseköğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına İlişkin Yönetmelikte; döner sermaye işletmeleri, kendisine tahsis edilen sermayeyi gerçekleştirmek üzere kurulan işletmeler olarak ifade edilmiştir. Yönetmeliğin 5.1 Maddesinde üniversite döner sermaye işletmelerinin gerçekleştirebileceği faaliyetler ise şöyle sıralanmıştır:

- Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmak,
- Belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamak,
- Üniversite ve ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek,
- Yükseköğretim kurumlarının eğitim ve öğretim faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir ve gider kalemleri, Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) yazılımında yer alan bütçe ekonomik kodları ve hesap adları ile birlikte aşağıdaki Tablo 1 ve Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Döner Sermaye İşletmeleri Gelir Kalemleri

Ekonomik Kod		Hesap Adı
E-I	E-II	
3		Mal ve Hizmet Gelirleri
3	1	Sağlık Hizmeti Gelirleri
3	2	Orman Gelirleri
3	3	Tarım ve Hayvancılık Gelirleri
3	4	Mesleki Eğitim Gelirleri
3	5	Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri

3	6	Baskı, Matbaa ve Darphane Gelirleri
3	7	Barınma ve Konaklama Gelirleri
3	8	İmalat, Yenileştirme, Bakım, Onarım ve Kurtarma Gelirleri
3	9	Proje, Araştırma ve Geliştirme Gelirleri
3	10	Eğitim ve Danışmanlık Gelirleri
3	11	Sınav, Ölçme ve Değerlendirme Gelirleri
3	12	Muayene, Ölçüm, Kontrol ve Denetim Gelirleri
3	13	Tasfiye Edilecek Eşya ve Hurda Satış Gelirleri
3	99	Diğer Mal ve Hizmet Gelirleri
4		Alınan Bağış ve Yardımlar
4	1	Yurtdışından Alınan Bağış ve Yardımlar
4	2	Bağlı Olunan İdareden Alınan Bağış ve Yardımlar
4	3	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
4	4	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar
4	5	Proje Yardımları
4	7	Alınan Paylar
4	8	İşletmeler Arası Karşılıksız Kaynak Aktarımdan Doğan Gelirler
6		Sermaye Gelirleri
6	2	Taşınır Satış Gelirleri
6	3	Menkul Kıymet ve Varlık Satış Gelirleri
8		Verilen Borçlardan Kaynaklanan Alacaklardan Tahsilat
8	1	Diğer İşletmelere Verilen Borçlardan Kaynaklanan Alacaklardan Tahsilat
9		Diğer Gelirler
9	1	Faiz Gelirleri
9	2	Alınan Paylar
9	3	Para Cezaları
9	4	Kira Gelirleri
9	5	Fazla ve Yersiz Ödemelerden Kaynaklanan Gelirler
9	9	Diğer Çeşitli Gelirler
9	90	Diğer Olağandışı Çeşitli Gelirler

Tablo 2. Döner Sermaye İşletmeleri Gider Kalemleri

Ekonomik Kod		Hesap Adı
E-I	E-II	
1		Personel Giderleri
1	1	Memurlar
1	2	Sözleşmeli Personel
1	3	İşçiler
1	4	Geçici Personel
2		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
2	1	Memurlar
2	2	Sözleşmeli Personel
2	3	İşçiler
2	4	Geçici Personel
3		Mal ve Hizmet Alım Giderleri
3	2	Üretim ve Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
3	4	Görev Giderleri
3	5	Hizmet Alımları
3	8	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri
3	9	Tedavi ve Cenaze Giderleri
5		Cari Transferler
5	1	Görev Zararları
5	6	Yurt Dışına Yapılan Transferler
5	8	Gelirlerden ve Kârlardan Ayrılan Paylar
6		Sermaye Giderleri
6	1	Mamul Mal Alımları
6	2	Menkul Sermaye Üretim Giderleri

6	3	Gayri Maddi Hak Alımları
6	4	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması
6	5	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri
6	6	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri
6	7	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri
6	9	Diğer Sermaye Giderleri
7		Sermaye Transferleri
7	1	Yurtiçi Sermaye Transferleri
10		Ek Ödemeler
10	1	Kardan Ödenen Ek Ödemeler
10	2	Hasılat Üzerinden Ödenen Ek Ödemeler
10	3	Diğer Ek Ödemeler

Tablo 1 ve Tablo 2’den de görüleceği üzere üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları oldukça geniş olarak belirlenmiş olup çok çeşitli gelir ve gider kalemleri mevcuttur. Ancak genel olarak belirtmek gerekirse üniversitelerin faaliyetleri dâhilinde üretilen mal ve hizmetlerin satışından doğan gelirler ile bu mal ve hizmet üretimi için katılan giderler üniversite döner sermayelerinin ana gelir ve gider kalemlerini oluştururlar. Ayrıca elde edilen gelir ve kârdan ödenecek yasal yükümlükler de bulunmaktadır. Zira üniversite döner sermaye işletmeleri diğer tüm işletmeler gibi vergi mükellefidir ve her ay Damga Vergisi, KDV 1, KDV 2 ve Muhtasar beyannamelerini bağlı buldukları vergi dairelerine sunmakla yükümlüdür. Diğer taraftan elde edilen gelirlerden %1 oranında hazine hissesi, %5’den az olmamak kaydıyla bilimsel araştırma projesi (BAP) payı ayrılmaktadır (Hanoğlu, 2018, s. 172-173).

3. Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemelerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Çalışmanın önceki bölümünde de değinildiği üzere, döner sermaye işletmelerinin çok çeşitli gelir ve gider kalemleri bulunmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki; üniversite döner sermayeleri açısından proje, danışmanlık ve eğitim hizmetlerinden elde edilen gelirler önem arz etmektedir. Zira bu gelirlerden, gelire katkıda bulunan öğretim elemanlarına ek ödeme adı altında katkı payı dağıtılmaktadır. Bu ek ödeme tutarlarının hesaplanması ve dağıtımına ilişkin olarak 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58. maddesinde ve Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemelerin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte çeşitli esaslar belirlenmiştir. Bununla birlikte kanun ve yönetmeliklerin belirledikleri sınırlar çerçevesinde üniversite yönetim kurulları da aldıkları kararlarla gelir dağılım oranlarını belirleyebilmektedirler.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58(b) maddesinde döner sermaye gelirlerinin kullanımına ilişkin olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: “Döner sermaye gelirlerinden tahsil edilen kısmın, tıp ve dış hekimliği fakülteleri sağlık uygulama ve araştırma merkezleri ile açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları için asgari yüzde 35’i, ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu, sürekli eğitim merkezleri ile bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları için asgari yüzde 30’u, diğer yükseköğretim kurumları için ise asgari yüzde 15’i, ilgili yükseköğretim kurumunun ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları, her türlü bakım, onarım, kiralama, devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ve diğer ihtiyaçlar ile yönetici payları için kullanılır. Bu oranları yüzde 75’ine kadar artırmaya üniversite yönetim kurulu yetkilidir. Döner sermaye gelirlerinden tahsil edilen kısmın en az yüzde 5’i, üniversite bünyesinde yürütülen bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için kullanılır...” Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere üniversiteler sahip oldukları birimlere göre belirlenmiş oranlarda birim payı ayırmak durumundadır. Bu paylar ilgili oldukları birimin ihtiyaçları için kullanılacaktır. Bununla birlikte gelirler üzerinden %5 oranında BAP ve % 1 oranında hazine payının ayrılması gerekmektedir. Ek ödeme dağıtım oranlarının belirlenmesinde dikkat edilecek diğer bir husus ise ek ödemelerdeki tavan oran uygulamasıdır. 2547 sayılı kanunun 58(c/1) maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; “Gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine aylık (ek gösterge dâhil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (28/3/1983 tarihli ve 2809 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca ödenen tazminat dâhil, makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamından oluşan ek ödeme matrahının yüzde 950’sini, araştırma görevlilerine ise yüzde 650’sini; bu yerlerde görevli olmakla birlikte gelire katkısı olmayan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine yüzde 750’sini, araştırma görevlilerine ise yüzde 375’ini geçemez...”

Bu çalışmada yalnızca proje, danışmanlık ve eğitim hizmetlerine ilişkin ek ödemeler ele alındığından yukarıda açıklanan yasal hüküm ve düzenlemeler yeterli görülmüştür. Çalışmanın bu bölümünde yukarıdaki bilgiler ışığında üniversite döner sermaye işletmelerinde proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri ek ödemelerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusu tasarlanan örnekler üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek (1): A Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde görev yapan Doç. Dr. MK kendisinden danışmanlık hizmeti almak isteyen X şirketi ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşmede danışmanlık hizmet bedeli KDV (%18) dâhil 5.500 TL olarak belirlenmiştir. Hizmetin ifasının ardından 20.02.2023 tarihinde A Üniversitesi döner sermaye işletmesi tarafından fatura düzenlenmiş ve aynı tarihte fatura tutarı X firması tarafından A Üniversitesinin ilgili birim döner sermaye işletme hesabına yatırılmıştır.

Elde edilen gelire ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ										
İşlem No		1								
Muh. Birim Adı		A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin				
Muh. Birim Kod		00.00.000		Yevmiye		Adı / Unvanı		A Üni. İİBF Dön. Ser. İşl.		
Bütçe Yılı		2023		Tarih		No		Vergi Kimlik No:		
Birim Kodu		111111		20.02.2023		1		Banka Şube Adı		
Birim Adı		A Üniversitesi İİBF Döner Sermaye İşletmesi				IBAN		TR00 0000 0000 0000 0000		
Kurum Adı		A Üniversitesi				Vergi Dairesi		A Vergi Dairesi		
Hesap No	Fonk Kod	Yardımcı Hesap Kod.				Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
						Borç	Alacak			
120		09				5.500,00		Özel Sektör Şirketlerinden Alacaklar		
								X Firması		
391		03					838,98	Hesaplanan KDV Hesabı-%18		
600		10	03				4.661,02	Danışmanlık Hizmeti Gelirleri		
Doç. Dr. MK Tarafından Verilen Danışmanlık Hizmet Geliri - 20.02.2023 Tarihli GIB1000 No.lu Fatura										

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ										
İşlem No		2								
Muh. Birim Adı		A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin				
Muh. Birim Kod.		00.00.000		Yevmiye		Adı / Unvanı		A Üni. İİBF Dön. Ser. İşl.		
Bütçe Yılı		2023		Tarih		No		Vergi Kimlik No:		
Birim Kodu		111111		20.02.2023		2		Banka Şube Adı		
Birim Adı		A Üniversitesi İİBF Döner Sermaye İşletmesi				IBAN		TR00 0000 0000 0000 0000		
Kurum Adı		A Üniversitesi				Vergi Dairesi		A Vergi Dairesi		
Hesap No	Fonk Kod	Yardımcı Hesap Kod.				Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
						Borç	Alacak			
102		01	01			5.500,00		Z Bankası		
								TR00 0000 0000 0000 0000 00		
120	09.04	09					5.500,00	Özel Sektör Şirketlerinden Alacaklar		
								X Firması		
805							5.500,00	Gelir Yansıtma Hesabı		
800		03	10	03			5.500,00	Danışmanlık Hizmet Gelirleri - (Bütçe Gelir Hesabı)		
20.02.2023 tarihinde yatan para - Danışmanlık Hizmet Geliri (Doç. Dr. MK)										

A Üniversitesi Yönetim Kurulu, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesi uyarınca üniversitenin imkânlarını kullanmaksızın verilen hizmetler karşılığında elde edilecek gelir dağılım oranlarını aşağıdaki gibi kararlaştırmıştır:

Tablo 3. A Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Gelir Dağılım Oranları

Birim	Yasal Kesintiler		Mal/Hizmet Alımı (Birim Payı) ve Ek Ödeme Payı	
	Hazine Payı	BAP Payı	Birim Payı	Ek Ödeme Payı
Fakülteler Yüksekokullar Meslek Yüksekokulları	1%	5%	24%	70%

Yukarıdaki oranlar esas alınarak söz konusu danışmanlık gelirinden yapılacak kesintiler ve ayrılacak ek ödeme payı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Fatura Tutarı	: 5.500,00	TL
- KDV (%18)	: 838,98	TL
= KDV Hariç Dağıtım Esas Tutar	: 4.661,02	TL
Hazine Hissesi (%1)	: 46,61 TL	TL
BAP Payı (%5)	: 233,05 TL	TL
Birim Payı (%24)	: 1.118,64 TL	TL
Ek Ödeme Payı (%70)	: 3.262,72 TL	TL
Toplam	: 4.661,02 TL	TL

Bu aşamada eködeme payından gelir vergisi ve damga vergisi de düşüldükten sonra Doç. Dr. MK'ye ödenecek net tutar ise aşağıdaki gibi hesaplanır:

Ödenecek Toplam	: 3.262,72	TL
- Gelir Vergisi (%15) ¹	: 489,41	TL
- Damga Vergisi (%0,759) ²	: 24,76	TL
= Ödenecek Net Tutar	: 2.748,55	TL

Görüldüğü üzere çalışana yapılacak ek ödemenin net tutarı sözleşme toplam bedelinin yarısına yakın bir tutara tekabül etmektedir. Başka bir ifade ile sözleşme toplam bedelinin yaklaşık yarısı; birim payı, çeşitli kesintiler ve vergi ödemeleri için ayrılmaktadır.

Bu bilgiler ışığında yapılacak ödemeye ilişkin muhasebe kayıtları ise aşağıda gösterilmiştir:

¹ Gelir vergisi oranı, ek ödeme alacak çalışanın girmiş olduğu vergi dilimine göre farklılık gösterebilmektedir. Uygulanacak gelir vergisi oranı için söz konusu çalışanın ilgili ay maaş bordrosundaki "geçen aylar vergi matrahı" tutarına esas alınarak girdiği vergi dilimi tespit edilir. Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

70.000 TL'ye kadar	% 15
50.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	% 27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	% 35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	% 40

Bu noktada belirtmek gerekir ki; yılın ilk aylarında daha düşük bir oranda kesilecek gelir vergisi, yılın son aylarına geldiğinde geçen aylar vergi matrahına göre daha yüksek bir oranda kesilebilir. Örnek uygulamalarda gelir vergisi oranının %15 olduğu varsayılmıştır.

² 30.12.2022 tarihli ve 32059 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 67 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliğinde hizmet karşılığı alınan paralar için uygulanacak damga vergisi oranı binde 7,59 olarak belirlenmiştir.

ÖDEME EMRİ BELGESİ										
İşlem No	3									
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin					
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı	Doç. Dr. MK				
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No		Vergi Kimlik No:	1111111111				
Birim Kodu	111111	21.02.2023	3		Banka Şube Adı	Y Bankası				
Birim Adı	A Üniversitesi İİBF Döner Sermaye İşletmesi				IBAN	TR11 1111 1111 1111 1111				
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi				
Hesap No	Fonk Kod	Yardımcı Hesap Kod.				Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
						Borç	Alacak			
770	09.04	10	03	01	02	3.262,72		Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemesi		
360		01	01				489,41	Aylık ve Ücretlerden Kesilen Gelir Vergisi		
360		03	01				24,76	Aylık ve Ücretlerden Kesilen Damga Vergisi		
363		01	02				2.748,55	Diğer Ek Ödeme		
830	09.04	10	03	01	02	3.262,72		Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemesi		
								Bütçe Gider Hesabı		
835							3.262,72	Gider Yansıtma Hesabı		
X Firması talebi üzerine verilen danışmanlık hizmeti gelirinden Doç. Dr. MK'ya yapılacak ek ödeme										

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ										
İşlem No	4									
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin					
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı	Doç. Dr. MK				
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No		Vergi Kimlik No:	1111111111				
Birim Kodu	111111	21.02.2023	4		Banka Şube Adı	Y Bankası				
Birim Adı	A Üniversitesi İİBF Döner Sermaye İşletmesi				IBAN	TR11 1111 1111 1111 1111				
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi				
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.				Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
						Borç	Alacak			
363		01	02			2.748,55		Diğer Ek Ödeme		
								Doç. Dr. MK		
103		02	01				2.748,55	Z Bankası		
								TR00 0000 0000 0000 0000 - Gönderme Emri		
Doç. Dr. MK'ya yapılacak ek ödemeye ilişkin gönderme emri										

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ										
İşlem No	5									
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin					
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı	A Üni. İİBF Dön. Ser. İşl.				
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No			0111111111				
Birim Kodu	111111	22.02.2023	5		Z Bankası	Z Bankası				
Birim Adı	A Üniversitesi İİBF Döner Sermaye İşletmesi				IBAN	TR00 0000 0000 0000 0000				
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi				
Hesap No	Fonk .Kod	Yardımcı Hesap Kod.				Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
						Borç	Alacak			
103		02	01			2.748,55		Z Bankası		
								TR00 0000 0000 0000 0000 00		
102		01	01				2.748,55	Z Bankası		
								TR00 0000 0000 0000 0000 00		
Doç. Dr. MK'ya yapılacak ek ödemeye ilişkin 21.02.2023 tarihli gönderme emrinin kapatılması										

Bu örnekte ve çalışmadaki diğer örneklerde katkı payı olarak dağıtılan ek ödeme tutarı “363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları” hesabında muhasebeleştirilmiştir. Bu noktada Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği esas alınmıştır. Yönetmeliğin 291(1) maddesinde hesabın niteliği şöyle açıklanmıştır: “363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı döner sermayeli işletmelerce, personele maaş dışında katkı payı, prim, huzur hakkı gibi değişik adlarla yapılan ödemelerin tahakkukunun izlenmesi için kullanılır.” Personele ödenecek ek ödemeler de katkı payı olarak nitelendirildiğinden yönetmelik gereği 363 kodlu hesabın kullanılması uygun görülmüştür. Bununla birlikte Sayıştay denetim raporları incelendiğinde ek ödemelerle ilgili olarak 363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabının kullanılması uygun görülmüş ya da bu hesabın kullanılmasında herhangi bir mahzur görülmemiştir. Ancak belirtmek gerekir ki; 36 no.lu Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesap grubu daha çok işletmenin sorumlu ya da mükellef sıfatıyla ödediği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi vb. ödemeler için kullanılmaktadır. Yönetmeliğin bu açıdan yeniden gözden geçirilmesi faydalı olacaktır. Ek ödemelerin 33 no.lu hesap grubundaki “335 Personele Borçlar” hesabında izlenmesi mevcut yönetmeliğe aykırı olmakla birlikte üzerinde düşünülmesi gereken bir alternatif olarak değerlendirilebilir. Muhasebe kaydındaki bir diğer önemli husus ise kullanılan gider hesabı ile ilgilidir. Söz konusu yönetmeliğin 292(1) maddesine göre; “personale katkı payı, prim gibi değişik adlarla ödenecek tutarlar bu hesaba, yapılan kesintiler ilgili hesaplara alacak, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç kaydedilir.” şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmada tasarlanan örneklerde bu hesap kullanılmıştır.

Örnek (2): A Üniversitesi Ziraat Fakültesi’nde görev yapan Prof. Dr. NA bir araştırma geliştirme (AR-GE) projesi kapsamında Tarım ve Orman Müdürlüğü ile danışmanlık sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşme gereği, hizmet bedeli olarak aylık KDV (%18) dâhil 8.260,00 TL A Üniversitesi Ziraat Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi hesabına yatırılacaktır. 31.03.2023 tarihinde fatura düzenlenmiş ve Mart ayı danışmanlık hizmeti ücreti ilgili hesaba yatırılmıştır.

Elde edilen gelire ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ									
İşlem No		1							
Muh. Birim Adı		A Üniversitesi Saymanlık						İlgilinin	
Muh. Birim Kod		00.00.000		Yevmiye		Adı / Unvanı		A Üni. Ziraat F. Dön. Ser. İşl.	
Bütçe Yılı		2023		Tarih		No		Vergi Kimlik No:	
Birim Kodu		111112		31.03.2023		1		Banka Şube Adı	
Birim Adı		A Üniversitesi Ziraat Fak. Dön. Ser. İşl.						IBAN	
Kurum Adı		A Üniversitesi						Vergi Dairesi	
Hesap No		Fonk Kod		Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı	
						Borç		Alacak	
120				07 02		8.260,00		Diğer Kamu Tüzel Kişilerden Alacaklar	
								Tarım ve Orman Müdürlüğü	
391				03		1.260,00		Hesaplanan KDV Hesabı-%18	
600				10 03		7.000,00		Danışmanlık Hizmeti Gelirleri	
AR-GE Projesi Danışmanlık Hizmet Geliri (Prof. Dr. NA) - 31.03.2023 Tarihli GIB2000 No'lu Fatura									

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ									
İşlem No		2							
Muh. Birim Adı		A Üniversitesi Saymanlık						İlgilinin	
Muh. Birim Kod		00.00.000		Yevmiye		Adı / Unvanı		A Üni. Ziraat F. Dön. Ser. İşl.	
Bütçe Yılı		2023		Tarih		No		Vergi Kimlik No:	
Birim Kodu		111112		31.03.2023		2		Banka Şube Adı	
Birim Adı		A Üniversitesi Ziraat Fak. Dön. Ser. İşl.						IBAN	
Kurum Adı		A Üniversitesi						Vergi Dairesi	
Hesap No		Fonk Kod		Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı	
						Borç		Alacak	
102				01 01		8.260,00		Z Bankası	
								TR00 0000 0000 0000 0000 01	
120		09.04		07 02		8.260,00		Diğer Kamu Tüzel Kişilerden Alacaklar	
								Tarım ve Orman Müdürlüğü	
805						8.260,00		Gelir Yansıtma Hesabı	
800				03 10 03		8.260,00		Danışmanlık Hizmet Geliri	
31.03.2023 tarihinde yatan para (AR-GE Projesi Danışmanlık Hizmet Geliri Prof. Dr. NA)									

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58(k) maddesinde AR-GE projelerdeki faaliyetlere ilişkin şu açıklama yapılmıştır. “Üniversite-sanayi işbirliği kapsamında araştırma ve geliştirme, tasarım ve yenilik projeleri ile faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler döner sermaye işletmesinin ayrı bir hesabında toplanır. Bu gelirlerden (b) fıkrası uyarınca yapılacak olan kesintiler de dâhil herhangi bir kesinti yapılmaz. Bu kapsamda görev yapan öğretim elemanına ödenecek gelirin yüzde 85’i, herhangi bir vergi kesintisi yapılmaksızın ilgili öğretim elemanına ödenir...”

A Üniversitesi Yönetim Kurulu, 2547/58(k) maddesi uyarınca AR-GE projeleri kapsamında elde edilen gelirlere ilişkin dağılım oranlarını aşağıdaki gibi kararlaştırmıştır:

Tablo 4. A Üniversitesi AR-GE Projeleri Kapsamında Elde Edilen Gelirlere İlişkin Dağılım Oranları.

2547 SK.58.Md.(k)	Yasal Kesintiler		Mal/Hizmet Alımı (Birim Payı) ve Ek Ödeme Payı	
	Hazine Payı	BAP Payı	Birim Payı	Ek Ödeme Payı
AR-GE Projeleri Kapsamında Elde Edilen Gelirler	0%	0%	15%	85%

Yukarıdaki oranlar esas alınarak söz konusu danışmanlık gelirinden yapılacak kesintiler ve ayrılacak ek ödeme payı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Fatura Tutarı	: 8.260,00	TL
- KDV (%18)	: 1.260,00	TL
= KDV Hariç Dağıtıma Esas Tutar	: 7.000,00	TL
Birim Payı (%15)	: 1.050,00	TL
Ek Ödeme Payı (%85)	: 5.950,00	TL
Toplam	: 7.000,00	TL

2547 SK.58.Md.(k) uyarınca gelir üzerinden herhangi bir kesinti yapılmayacağından ek ödeme payı tutarının tamamı (5.950,00 TL) Prof. Dr. NA'ya ödenecektir.

Bu durumda ödemeye ilişkin olarak yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

ÖDEME EMRİ BELGESİ										
İşlem No	3									
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin					
Muh. Birim Kodu	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı		Prof. Dr. NA			
Bütçe Yılı	2023	Tarih		No	Vergi / TC Kimlik No:		3333333333			
Birim Kodu	111112	31.03.2023		3	Banka Şube Adı		Z Bankası			
Birim Adı	A Üniversitesi Ziraat Fak. Dön. Ser. İşl.				IBAN		TR22 2222 2222 2222 2222			
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi		A Vergi Dairesi			
Hesap No	Fon. Kod	Yardımcı Hesap Kod.				Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
						Borç	Alacak			
770	09.04	10	03	01	02	5.950,00		Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemesi		
363		01	02				5.950,00	Diğer Ek Ödeme		
830	09.04	10	03	01	02	5.950,00		Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemesi		
								Bütçe Gider Hesabı		
835							5.950,00	Gider Yansıtma Hesabı		
Prof. Dr. NA tarafından AR-GE projesi kapsamında verilen danışmanlık hizmeti gelirinden yapılacak ek ödeme										

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	4					
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık		İlgilinin			
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye		Adı / Unvanı	Prof. Dr. NA	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi / TC Kimlik No	3333333333	
Birim Kodu	111112	31.03.2023	4	Banka Şube Adı	Y Bankası	
Birim Adı	A Üniversitesi Ziraat Fak. Dön. Ser. İşl.			IBAN	TR22 2222 2222 2222 2222	
Kurum Adı	A Üniversitesi			Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
363		01	02		5.950,00	Diğer Ek Ödeme
						Prof. Dr. NA
103		02	01		5.950,00	Z Bankası
						TR00 0000 0000 0000 0000 01 – Gönderme Emri
Prof. Dr. NA tarafından AR-GE projesi kapsamında verilen danışmanlık hizmeti gelirinden yapılacak ek ödemeye gönderme emri						

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	5					
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık		İlgilinin			
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye		Adı / Unvanı	A Üni. Ziraat F. Dön. Ser. İşl.	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi / TC Kimlik No	111111112	
Birim Kodu	111112	31.03.2023	5	Banka Şube Adı	Z Bankası	
Birim Adı	A Üniversitesi Ziraat Fak. Dön. Ser. İşl.			IBAN	TR00 0000 0000 0000 0001	
Kurum Adı	A Üniversitesi			Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
103		02	01		5.950,00	Z Bankası
						TR00 0000 0000 0000 0000 01
102		01	01		5.950,00	Z Bankası
						TR00 0000 0000 0000 0000 01
Prof. Dr. NA'ya yapılan ek ödemeye ilişkin 31.03.2023 tarihli gönderme emrinin kapatılması						

Örnek (3): A Üniversitesi Türkçe Öğretimi Uygulama ve Araştırma Merkezi'nde (TÖMER) açılan yabancılara Türkçe öğretimi kursuna 22 kursiyer kayıt yaptırmıştır. A üniversitesi yönetim kurulunda kurs ücretinin kursiyer başına KDV (%8) dâhil 1.000,00 TL olması kararlaştırılmıştır. 01.04.2023 tarihinde kursiyerler kurs ücretlerini ilgili birimin döner sermaye hesabına yatırmıştır. 30.04.2023 tarihinde kurs tamamlanmış ve eğitim hizmeti veren Dr. Öğr. Üyesi MB gerekli belgeleri teslim ederek eğitim hizmeti ek ödemesinin yapılmasını talep etmiştir.

Elde edilen gelire ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	1					
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık		İlgilinin			
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye		Adı / Unvanı	A Üni. TÖMER Dön. Ser. İşl.	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	111111113	
Birim Kodu	111113	01.04.2023	1	Banka Şube Adı	Z Bankası	
Birim Adı	A Üniversitesi TÖMER Döner Sermaye İşletmesi			IBAN	TR00 0000 0000 0000 0003	
Kurum Adı	A Üniversitesi			Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
120		11	01		22.000,00	Yurtiçi Gerçek Kişilerden Alacaklar
						TÖMER Yabancılara Türkçe Öğretimi Kursu
391		02			1.629,63	Hesaplanan KDV Hesabı-%8
600		10	01		20.370,37	Kurs Gelirleri
Yabancılara Türkçe Öğretimi Kurs Gelirleri GIB0001-0022 no.lu faturalar						

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ									
İşlem No	2								
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık					İlgilinin			
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı		A Üni. TÖMER Dön. Ser. İşl.		
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No		Vergi Kimlik No:		111111113		
Birim Kodu	111113	01.04.2023	2		Banka Şube Adı		Z Bankası		
Birim Adı	A Üniversitesi TÖMER Döner Sermaye İşletmesi					IBAN		TR00 0000 0000 0000 0003	
Kurum Adı	A Üniversitesi					Vergi Dairesi		A Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.			Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı		
					Borç	Alacak			
102		01	01		22.000,00		Z Bankası		
							TR00 0000 0000 0000 0003		
120	09.04	11	01			22.000,00	Yurtiçi Gerçek Kişilerden Alacaklar		
							TÖMER Yabancılara Türkçe Öğretimi Kursu		
805					22.000,00		Gelir Yansıtma Hesabı		
800		03	10	01		22.000,00	Kurs Gelirleri		
01.04.2023 tarihinde yatan para - Kurs Geliri (TÖMER Yabancılara Türkçe Öğretimi Kursu)									

A Üniversitesi Yönetim Kurulu, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesi uyarınca üniversitenin imkânlarını kullanarak verilen hizmetler karşılığında elde edilecek gelir dağılım oranlarını aşağıdaki gibi (Tablo 5) kararlaştırmıştır:

Tablo 5. A Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Gelir Dağılım Oranları

Birim	Yasal Kesintiler		Mal/Hizmet Alımı (Birim Payı) ve Ek Ödeme Payı	
	Hazine Payı	BAP Payı	Birim Payı	Ek Ödeme Payı
Uygulama ve Araştırma Merkezleri	1%	5%	35%	59%

Yukarıdaki oranlar esas alınarak söz konusu danışmanlık gelirinden yapılacak kesintiler ve ayrılacak ek ödeme payı aşağıdaki gibi hesaplanır

Toplam Fatura Tutarı	: 22.000,00	TL
- KDV (%8)	: 1.629,63	TL
= KDV Hariç Dağıtıma Esas Tutar	: 20.370,37	TL
Hazine Hissesi (%1)	: 203,70	TL
BAP Payı (%5)	: 1.018,52	TL
Birim Payı (%35)	: 7.129,63	TL
Ek Ödeme Payı (%59)	: 12.018,52	TL
Toplam	: 20.370,37	TL

Bu aşamada ek ödeme payından gelir vergisi ve damga vergisi de düşüldükten sonra Dr. Öğr. Üyesi MB'ye ödenecek net tutar ise aşağıdaki gibi hesaplanır:

Ödenecek Toplam	: 12.018,52	TL
- Gelir Vergisi (%15)	: 1.802,78	TL
- Damga Vergisi (%0,759)	: 91,22	TL
= Ödenecek Net Tutar	: 10.124,52	TL

Bu bilgiler ışığında yapılacak ödemeye ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

ÖDEME EMRİ BELGESİ									
İşlem No	3								
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin				
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı	Dr. Öğr. Üyesi MB			
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	4444444444				
Birim Kodu	111113	30.04.2023	3	Banka Şube Adı	G Bankası				
Birim Adı	A Üniversitesi TÖMER Döner Sermaye İşletmesi				IBAN	TR33 3333 3333 3333			
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi			
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı				
			Borç	Alacak					
770	09.04	10 03 01 02	12.018,52		Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemesi				
360		01 01		1.802,78	Aylık ve Ücretlerden Kesilen Gelir Vergisi				
360		03 01		91,22	Aylık ve Ücretlerden Kesilen Damga Vergisi				
363		01 02		10.124,52	Diğer Ek Ödeme				
830	09.04	10 03 01 02	12.018,52		Proje, Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri Ek Ödemesi				
835				12.018,52	Bütçe Gider Hesabı				
					Gider Yansıtma Hesabı				
TÖMER yabancılara Türkçe öğretimi kursu eğitim hizmeti gelirinden Dr. Öğr. Üyesi MB'ye yapılacak ek ödeme									

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ									
İşlem No	4								
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin				
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı	Dr. Öğr. Üyesi MB			
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi / TC Kimlik No	4444444444				
Birim Kodu	111113	30.04.2023	4	Banka Şube Adı	G Bankası				
Birim Adı	A Üniversitesi TÖMER Döner Sermaye İşletmesi				IBAN	TR33 3333 3333 3333			
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi			
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı				
			Borç	Alacak					
363		01 02	10.124,52		Diğer Ek Ödeme				
					Dr. Öğr. Üyesi MB				
103		02 01		10.124,52	Z Bankası				
					TR00 0000 0000 0000 0000 03 – Gönderme Emri				
Dr. Öğr. Üyesi MB tarafından verilen eğitim hizmeti gelirinden yapılacak ek ödemeye ilişkin gönderme emri									

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ									
İşlem No	4								
Muh. Birim Adı	A Üniversitesi Saymanlık				İlgilinin				
Muh. Birim Kod	00.00.000	Yevmiye			Adı / Unvanı	TÖMER Dön. Ser. İşl.			
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi / TC Kimlik No	111111113				
Birim Kodu	111113	30.04.2023	5	Banka Şube Adı	Z Bankası				
Birim Adı	A Üniversitesi TÖMER Döner Sermaye İşletmesi				IBAN	TR00 0000 0000 0000 0003			
Kurum Adı	A Üniversitesi				Vergi Dairesi	A Vergi Dairesi			
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı				
			Borç	Alacak					
103		02 01	10.124,52		Z Bankası				
					TR00 0000 0000 0000 0000 03 – Gönderme Emri				
102		01 01		10.124,52	Z Bankası				
					TR00 0000 0000 0000 0000 03 – Gönderme Emri				
Dr. Öğr. Üyesi MB'ye yapılan ek ödemeye ilişkin 30.04.2023 tarihli gönderme emrinin kapatılması									

Bu noktada belirtmek gerekmektedir ki; gerek proje, gerekse eğitim ya da danışmanlık hizmetleri birden fazla kişi tarafından da verilebilir. Dolayısıyla bu faaliyetlere ilişkin ek ödemeler de birden fazla kişiye yapılabilir. Yukarıdaki örnekte eğitim hizmeti birden fazla kişi tarafından verilmiş olsaydı; dağıtılacak ek ödeme tutarı, girilen ders saati esas alınarak her bir kişi için ayrı ayrı hesaplanacak ve ilgili tutarlar hizmeti veren çalışanlara dağıtılacaktı. Böyle bir durumda muhasebeleştirme işlemi de her bir kişinin ödemesi için ayrı ayrı yapılabilir. Ancak bu işlem zaman alıcı olduğundan uygulamada ödemelerin muhasebeleştirme işlemi kişiler için ayrı ayrı değil, toplu olarak yapılmaktadır. Kayıtların ayrı ayrı ya da toplu olarak

yapılması arasında herhangi bir fark bulunmamakla birlikte toplu yapılan kayıtlarda çalışanların banka bilgileri ile ödenecek tutarların yer alacağı ve uygulamada banka listesi olarak adlandırılan bir listenin oluşturulup ödeme emri evrakına iştirilmesi, işlem takibi ve belgelendirme açısından önem arz etmektedir.

Sonuç

Kamu idarelerinde kapasite fazlasının ekonomik olarak değerlendirilebilmesi için ticari faaliyetlerde bulunulması ve kamusal kaynakların verimli bir şekilde kullanılması amacıyla oluşturan döner sermayeli işletmeler kendilerine bütçe tahsis edilmiş birçok kamu kurum ve kuruluşuna bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Özel bütçeli idarelerden üniversiteler de bu kurumlardan biridir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin çok çeşitli faaliyet alanları bulunmakla beraber proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri üniversite döner sermaye işletmelerinin önemli faaliyetleri arasında yer almaktadır. Zira bu faaliyetlerle hizmet üretimine katkıda bulunan üniversite çalışanlarına, sağlanan gelirler üzerinden belirlenmiş oranlarda ek ödeme yapılmaktadır. Bu noktada proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri gelirlerinden dağıtılacak ek ödeme tutarlarının doğru bir şekilde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinin önem arz ettiğini söylemek mümkündür. Bu önemden hareketle; çalışmada, ek ödeme tutarlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusu tasarlanan örneklerle ele alınmıştır.

Proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri gelirlerinden dağıtılan ek ödemeler incelendiğinde; hizmeti gerçekleştiren üniversite çalışanına ödenen net tutarın, sözleşme bedelinin yaklaşık yarısına tekabül ettiği görülmüştür. Yapılan kesintiler arasında birim payı, hazine payı ve BAP payının yanı sıra gelir vergisi ve damga vergisi gibi yasal yükümlülükler de bulunmaktadır. Bu durumun döner sermaye faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebileceğini söylemek mümkündür. Zira kesintiler nedeni ile verilen hizmet karşılığında alınan ödeme tutarı tatmin edici bulunmadığından döner sermaye faaliyetlerine gösterilen ilgi de azalabilmektedir. Bu açıdan döner sermaye faaliyetlerine ilişkin vergi konularında bir takım yasal düzenlemelerin geliştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. AR-GE projelerinde ise durum farklıdır. AR-GE projelerinin desteklenmesi amacı ile 2547/58(k) maddesi gereği elde edilen gelirlerin %85'i herhangi bir kesintiye uğratılmaksızın üniversite çalışanına ödenmektedir.

Ek ödemelerin muhasebeleştirilmesi konusunda ise uygulamada farklı yaklaşımların varlığından söz etmek mümkündür. Ek ödeme tutarlarının giderleştirilmesinde "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabının kullanıldığı görülmektedir ancak bazı döner sermaye işletmeleri "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabını kullanmaktadır. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 292(1) maddesinde ise "*Personele katkı payı, prim gibi değişik adlarla ödenecek tutarlar bu hesaba, yapılan kesintiler ilgili hesaplara alacak, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç kaydedilir.*" açıklaması ile bu konuya düzenleme getirilmiştir. Bu nedenle çalışma kapsamında tasarlanan örneklerde de 770 kodlu hesap kullanılmıştır. Ancak gerek ek ödemeye dayanak olan gelirin oluşumu gerekse yapılan işin ve hesabın niteliği göz önünde bulundurulduğunda ilgili düzenlemenin tekrar gözden geçirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Benzer şekilde yönetmeliğe göre 363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabında izlenen ek ödeme tutarlarının 335 Personele Borçlar Hesabında izlenmesi hususunda da düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve görüş birliğinin sağlanması önem arz etmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin muhasebe kayıtlarında bütçeye ilişkin hesapların kullanıldığı da görülmektedir. Döner sermayeli işletmelerin bütçe yapısı genel bütçeli idarelerden farklı da olsa, kayıtlarda bütçe hesaplarının kullanılması önem arz etmektedir. Zira her yıl üniversite yönetim kurulu kararları kesinleşen gelir ve gider tahmini bütçeleri yılsonu itibari ile fiili durumla karşılaştırılmakta ve raporlanmaktadır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayınladığı hesap planı incelendiğinde 8 no.lu hesap sınıfında "80 Bütçe Gelir Hesapları" ve "83 Bütçe Gider Hesapları" grupları yer almaktadır. Döner sermaye faaliyetleri kapsamında elde edilen gelirlerin ve katılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde bu hesapların kullanılması gerekmektedir. Öyle ki Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) yazılımında bu kayıtlarda ilgili hesaplar otomatik olarak çalıştırılmaktadır. Ancak eğer ilgili bütçe hesabına yeterli bütçe ayrılmamış ya da faaliyetler sonucunda ilgili bütçe hesabında ödemeye yetecek kadar bütçe kalmamışsa ek ödeme giderinin muhasebeleştirilmesinden önce bütçe ödenek aktarımı yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde bütçeyi aşkın bir harcama olacağından muhasebe yazılımı da bu kaydı yapmaya izin vermeyecektir. Ödenek aktarma işlemlerinde ise "970 Kullanılacak Bütçe Ödenekleri" ile "971 Bütçe Ödenekleri" hesapları kullanılmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerindeki proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri ek ödemelerinin konu alındığı bu çalışmanın, kamu idarelerinde tekdüzen muhasebe uygulamalarının ele alınışı yönüyle muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve döner sermaye işletmeleri üzerinden faaliyetlerde bulunan öğretim elemanları ile muhasebe birimi çalışanlarına rehberlik edeceği düşünülmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda, döner sermayeli işletmelerdeki diğer faaliyetlere ilişkin gelir-giderler ile performans dayalı döner sermaye ödemelerinin muhasebe yönüyle ele alınması faydalı olacaktır.

Kaynakça

- Ağdeniz, Ş. (2022). *Döner sermaye işletmelerinde performansa dayalı ek ödeme sistemi içerisinde maliyet yönetimi*. Şakrak, M ve Can, E.N (Ed.), *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım* (1. Baskı s.19-41) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Aksu, S. (2022). *Döner sermaye işletmesi bütçesi*. Şakrak, M. ve Can, E. N. (Ed.), *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım* (1. Baskı, s. 101-124) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çetin, A. C. ve Sağlam, H. (2007). Performansa dayalı döner sermaye prim sistemi uygulamasının hizmet sunumuna, sağlık çalışanlarına ve hasta memnuniyeti üzerine etkileri: Isparta sağlık ocaklarında bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (5), 56-78.
- Çetin, C. (2022). *Devlet üniversite döner sermaye işletmelerinde iç denetim uygulamaları*. Şakrak, M. ve Can, E. N. (Ed.), *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım* (1. Baskı, s. 77-99) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Damga Vergisi Genel Tebliği, (2022, 30 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 32059). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-13.htm> (10.03.2023).
- Doğan, Z. (2005). Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28), 76-86. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35597/395349>
- Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği. (2007, 01 Mayıs). *Resmi Gazete* (Sayı: 26509). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070501-8.htm>
- Gelir Vergisi Genel Tebliği, (2022, 30 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 32059). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-13.htm>
- Hanoğlu, M. (2016). Üniversite döner sermaye işletmelerinde yaşanan sorunlar için çözüm önerileri. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 133-140.
- Hanoğlu, M. (2018). Üniversite döner sermaye işletmelerinde gelirlerin oransal dağılımı ve hesaplanması. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(2), 171-180.
- Kartalıcı, K. (2018). Döner sermaye işletmelerinin vergisel yükümlülükleri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27(2), 167-181.
- Polat, R. ve Şendurur, U. (2022). Üniversite döner sermaye işletmelerinin oran analizi yöntemi ile mali değerlendirilmesi. *SDÜ Sağlık Yönetimi Dergisi*, 4(2), 57-76.
- Şakrak, M. (1997). *Döner sermaye işletmelerinde muhasebe sistemi*, Yasa Yayınları.
- Şakrak, M. ve Can, E. N. (Ed.) (2022). *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Şişman, G ve Üstün, Ü. (2018). Yüksek öğretim kurumları döner sermaye işletmelerinde kamu zararı ve sorumluları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(3), 11-43. DOI: 10.15337/suhfd.467409.
- Şişmanoğlu, E. (2022). Performansa dayalı yönetim çerçevesinde gider yeri, gider çeşidi ve hesapların işleyişi. Şakrak, M. ve Can, E. N. (Ed.), *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım* (1. Baskı, s. 1-18) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <https://muhasebat.hmb.gov.tr/bunyesinde-doner-sermayeli-isletme-bulunan-idareler-ve-isletmeleri> Erişim Tarihi: (12.03.2023).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler> Erişim Tarihi: (17.03.2023).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <https://muhasebat.hmb.gov.tr/doner-sermaye-hakinda> Erişim Tarihi: (17.03.2023).
- Taşkın, Y. (2022). *Döner sermaye işletmeleri ve üniversitelerde yapı*. Şakrak, M. ve Can, E. N. (Ed.), *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım* (1. Baskı, s.43-75) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık.

Yılmaz, E. (2011). Döner sermayeli işletmelerde özellikli muhasebe konuları ve bazı çözüm önerileri. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(13), 327-337.

Yükseköğretim Kanunu (Sayı: 2547). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2547.pdf> Erişim Tarihi: (10.03.2023).

Yükseköğretim kurumları döner sermaye işletmelerinin kurulmasına ilişkin yönetmelik. (2020, 18 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 31159). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/06/20200618-3.htm>

Yükseköğretim kurumlarında döner sermaye gelirlerinden yapılacak ek ödemenin dağıtılmasında uygulanacak usul ve esaslara ilişkin yönetmelik. (2011, 18 Şubat). *Resmi Gazete* (Sayı: 27850). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110218-4.htm>

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Araştırmacılar verilerin toplanmasında, analizinde ve raporlaştırılmasında her türlü etik ilke ve kurala özen gösterdiklerini beyan ederler.

Yazarların Makaleye Katkı Oranları

Makale tek yazarlı olarak hazırlanmıştır.

Çıkar Beyanı

Makalenin hazırlanmasında herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.