



BAKANLIĞIMIZ DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜKLERİ İŐ VE İŞLEMLERİ

Ali Özgür SARAĐI* Samet DOĞAN Dr. Ayhan GACAR*****

*Tarım ve Orman Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı-BaŐmüfettiŐ

**Tarım ve Orman Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı-MüfettiŐ

*** Tarım ve Orman Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı-MüfettiŐ

1.Giriş

Bu çalışmada döner sermaye muhasebe işlemlerine hâkim olan genel ilke ve esaslara değinilerek Bakanlığımıza bağlı olarak görev yapmakta olan döner sermaye işletme müdürlükleri ile ilgili inceleme ve denetimler sırasında tespit edilen ve yaygın olarak görülen eksik/hatalı uygulamalar belirtilmiş ve dikkat edilmesi gereken hususlara değinilmiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan, piyasada fiyatlandırılabilir olan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeye döner sermaye; bu sermaye ile söz konusu faaliyetleri yürütmek için oluşturulan birimlere de döner sermayeli işletmeler denilmektedir.

Başlangıçta sadece genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan, daha sonra özel bütçeli idarelere bağlı olarak da kurulmaya başlanan kamu döner sermaye işletmelerinin denetimi; bağlı olduğu kuruluşun üst yönetici veya görevlendireceği elemanlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. İşletmeler tek bir kanuna tabi değildir. İşletmelerin ticari işlemleri ve işleri hakkında Türk Ticaret Kanunu, özel hukuka dayalı iş ve işlemleri hakkında Borçlar Kanunu, idare ile olan ilişkilerinde ise kamu hukukuna dayalı mevzuat hükümleri uygulanmaktadır.

01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren “*Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği*” ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları ayrıntılı olarak düzenlemiş olup, Bakanlığımız döner sermaye işletmeleri iş ve işlemleri genel itibariyle söz konusu Yönetmelik kapsamında yürütülmektedir.

10Temmuz2018tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 439’uncu maddesinde Bakanlığın ihtiyaç duyduğu hallerde ve lüzum gördüğü merkezlerde Bakanlık Makam onayı ile görev ve hizmetleriyle ilgili döner sermayeli işletmeler kurabileceği, işletmelerin faaliyet alanları, gelirleri, giderleri, merkeze aktarılacak tutarların harcanması ve denetimi ile ilgili hususların Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Hâlihazırda Bakanlığımız bünyesinde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları, sermaye ve sermaye kaynakları, gelirleri, giderleri, yetkililerin görevleri, işletmelerin her türlü iş ve işlemleri, 31.01.2015 tarih ve 29253 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği ile 18.10.2012 tarih ve 28445 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği doğrultusunda sürdürülmektedir.

Daha önce Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri, 2018 yılında Bakanlığın ilgası ile Tarım ve Orman Bakanlığınca devralınmış olup, ilga edildikleri Bakanlığın bünyesindeki usul ve esaslarına göre işletilmeye devam edilmektedirler. Döner Sermaye İşletmelerinin Bakanlıktan bağımsız bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri, İl Tarım ve Orman Müdürlükleri ve diğer enstitü ve merkez müdürlükleri nezdinde

kurulmuşlardır. Bu kapsamda 209 adet döner sermayeli işletme faaliyet göstermektedir. Ayrıca Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) Bölge Müdürlükleri ile 10 adedi Milli Parklar Müdürlükleri nezdinde olmak üzere 81 adet taşra birimi, 1 adedi Doğa Koruma ve Milli Parklar (DKMP) Genel Müdürlüğünde, 1 adedi de Merkez Müdürlüğünde olmak üzere toplam 93 adet döner sermaye işletmesi bulunmaktadır.¹

2. Döner Sermayeli İşletmelerin Mali Yükümlülükleri

Döner sermayeli işletmeler mükellef ve vergi sorumlusu olarak Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Damga Vergisine muhatap olmaktadır.

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmekteyse de Kanun'un "Muafiyetler" başlıklı 4'üncü maddesinde; kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri, kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı birinci maddesinde; genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri açıkça verginin kapsamına alınmıştır. Bu nedenle söz konusu döner sermayeli idarelerin mükellef olarak mal ve hizmet alıcılarına ilişkin olarak tahakkuk ettirdikleri KDV tutarını süresi içinde ilgili vergi dairesine yatırma zorunlulukları bulunmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin vergi sorumlusu olarak gerek çalışanlardan gerekse yüklenicilerin hakedişlerinden yaptıkları vergi tevkifatlarını ilgili vergi dairesine yatırma zorunlulukları bulunmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin, düzenlenen kâğıtlarda resmi daire mahiyetinde olduklarından vergi sorumlusu olarak gerek yapılan ödemelerden gerekse düzenlenen belgeler üzerinden hesaplanan damga vergisini ilgili vergi dairesine yatırmaları söz konusudur.

Döner sermayeli işletmelerin aylık hasılatlarından merkezi yönetim bütçesine aktarmaları gereken tutarlara ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına (Muhasebat Genel Müdürlüğü) verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise söz konusu yetkiye istinaden "Döner Sermaye İşlemleri" başlıklı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:73) her bir kurum bazında hasılat payını belirlemiştir.

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 18'inci maddesinin (k) bendi gereğince döner sermayeli işletmelerce (Vakıflar Genel Müdürlüğüne ve Orman

1 2022 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporu.

Genel Müdürlüğüne ait olanlar hariç) her yıl Aralık ayı sonunda tespit edilen gayrisafi hasılat üzerinden %1 oranında ayrılan tutarın, en geç ertesi yıl Ocak ayı sonuna kadar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü'nün hesabına gönderilmesi gerekmektedir.

Yine taşra teşkilatında kurulan işletmelerin faaliyet alanları ile ilgili elde edeceği gelirlerden Bakanlık merkez payına ayrılacak oranlar, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 439'uncu maddesi ve 969 sayılı Tarım ve Köyişleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun hükümleri doğrultusunda belirlenmiştir.

3. Döner Sermaye İşletmelerinin Muhasebe İş ve İşlemleri

Döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 29'uncu maddesinde belirtilen döner sermayeli işletmelerin muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan kavramlara dayalı olarak yürütülmektedir. Söz konusu kavramlar şunlardır:

- **Sosyal Sorumluluk:** Muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtir ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını gösterir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve malî tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi ya da grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.
- **Süreklilik:** İşletmelerin faaliyetleri, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür.
- **Dönemsellik:** İşletmelerin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.
- **Parayla ölçülme:** Parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, ortak ölçü olarak ulusal para birimi ile yapılır.
- **Maliyet esası:** Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir. Maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümler saklıdır.
- **Belgelendirme:** Muhasebe kayıtları, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılır.
- **Tutarlılık:** Muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması esastır. Uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve malî etkilerinin malî tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur.
- **Tam açıklama:** Malî tablolar, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir.

- **Önemlilik:** Bir hesap kalemi veya malî bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, malî tablolarda yer verilecek önemde olması esastır.
- **İhtiyatlılık:** Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelik'te belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılamaz.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 3'üncü Kısım 13'üncü Bölüm altında yer alan hükümlere göre muhasebe süreci, bir takvim yılı (1 Ocak- 31 Aralık) içinde dönem başından dönem sonuna kadar yapılan tüm muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Bu süreç, bir sıra ve silsile halinde devam etmektedir. Söz konusu süreç; açılış bilançosunun düzenlenmesi, yevmiye defteri kayıtlarının yapılması, büyük defter kayıtlarının yapılması, yardımcı defter kayıtlarının yapılması, aylık mizan düzenlenmesi, dönem sonunda envanter düzenlenmesi, gelir tablosunun oluşturulması, gelir-gider hesaplarının kapatılması, kesin mizan düzenlenmesi, bilançonun düzenlenmesi (dönem sonu), bilanço hesaplarının kapatılması, yeni dönem hesaplarının açılması gibi işlemleri kapsamaktadır. Bu nedenle muhasebe süreci dönem başı, dönem içi (ay sonu) ve dönem sonu işlemleri olarak sınıflandırılabilir.

3.1. Dönem Başı İşlemleri

Muhasebenin sürekliliği ilkesi gereği faaliyetlerine devam eden işletmeler için, biten bir dönemin yansımaları mutlaka bir sonraki dönemde başlangıç verisi olarak ele alınmalıdır.

Döner sermaye işletmelerince dönem başında yapılması gereken işlemler, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 571'inci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre malî yılın başında muhasebe kayıtlarının açılmasını sağlamak üzere önceki faaliyet döneminin son yevmiyesinde borç kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarlar alacak kaydı yapılarak; alacak kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarlar ise borç kaydı yapılarak dönem başlatılır. Açılış kaydını takiben önceki yıl dönem sonu kârları veya zararları, geçmiş yıllar kârları hesabı veya geçmiş yıllar zararları hesabına aktarılır.

Dönem başında düzenlenen bilançoaya ait veriler önce yevmiye defterine, sonrasında büyük deftere açılış kayıtları olarak kaydedilir. Ayrıca takvim yılında kullanılması öngörülen ana hesaplar, alt hesaplar gözden geçirilip, ihtiyaç duyulacaksa yeni hesap açılışları yapılmalıdır. Dönem başı işlemleri yanında bir önceki dönemlerle ilgili olarak; bilanço, gelir tablosu, satılan malın maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, kar dağıtım tablosunun kontrollerinin yapılarak ilgili cari döneme yansımalarına dikkat etmek gerekmektedir.

3.2. Dönem İçi İşlemleri

Dönem içi işlemleri ile ilgili olarak aşağıda yer alan hususlar, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 57, 561-564'üncü maddeleri doğrultusunda düzenlenmiştir.

Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir. Buradan usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır. Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, Döner

Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesabın İşleyişi" bölümlerinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç-alacak eşitliği bulunur. Nakden veya mahsuben yapılan harcamalar "Ödeme Emri Belgesi", diğer işlemler ise "Muhasebe İşlem Fişi" ile muhasebeleştirilir.

Hesap planlarında yer alan hesaplardan yararlanılarak aylık ve yıllık geçici ve kesin mizan düzenlenir. Mizan, yevmiye defteri ile yardımcı defterlerden yararlanılarak ayrıntılı olarak ve ana hesap bazında her ayın sonu itibarıyla düzenlenir. Mizanda, her hesabın borç ve alacak sütunlarındaki tutarların, yevmiye ve yardımcı defterlerindeki borç ve alacak toplamlarına ve borç sütunu toplamı ile alacak sütunu toplamının birbirine eşit olması gerekir.

Yine Katma Değer Vergisi (KDV) ile ilgili tahakkuk işlemleri ve ödenecek döner sermaye ile ilgili tahakkuk işlemleri işletmelerce ay sonlarında gerçekleştirilen işlemlerdir.

İşletmelerce, en geç her ayın sonunda mevcut stokların envanteri yapılır. Stoklarla ilgili envanter sonuçları ilgili stok hesabı ile değerlendirilerek döneme ait stokların maliyeti, maliyet saptama yöntemlerinden (birim maliyet yöntemi, ilk giren-ilk çıkar yöntemi, son giren-ilk çıkar yöntemi, ortalama maliyet yöntemi) biriyle belirlenir. Hangi maliyet saptama yönteminin kullanıldığı bilanço dipnotlarında gösterilir. Maliyet saptama yöntemlerinden biriyle hesaplanan stokların maliyeti ilgili satışların maliyeti hesabına borç, ilgili stok hesabına alacak kaydedilir. Hizmet işlemlerinde ise hizmet üretim maliyet hesabında toplanan giderler en geç ay sonunda 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabına alacak, 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına borç kaydedilir.

Mali tabloların (bilanço ve gelir tabloları) ve ek mali tabloların (satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, sermaye hareketleri tablosu) düzenlenmesi dönem içi gerçekleştirilen işlemlerdir. Mali tablolar, yöneticiler ve denetçiler için karar almada yararlı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak amacıyla düzenlenmektedir. Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir. Temel mali tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütünlük ifade etmektedir.²

3.3. Dönem Sonu İşlemleri

Dönem sonu işlemleri genel geçici mizan düzenlemekle başlatılır. 31 Aralık tarihinde düzenlenen, aylık mizanalardan farklı olmamakla beraber bütün muhasebe dönemini kapsayan mizandır. Bu mizana Aralık ayı mizanı da denilmektedir. Geçici mizan düzenlendikten sonra dönem sonu envanter işlemleri gerçekleştirilir. Dönem sonu envanteri çıkarılırken, işletmenin bilanço günündeki mevcut varlıkları, alacakları ve borçlarının sayımı, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi yapılmak suretiyle varlıklar ve kaynaklar kesin bir şekilde tespit edilir. İşletmenin varlık ve kaynaklarının kayıtlardaki değerleri ile gerçek değerleri arasında farklılık varsa gerekli tamamlama ayarlama ve düzeltme kayıtlarının yapılması suretiyle bu farklılık giderilerek gerçek değerlerine getirilir.

2 Ahmet Arslan, *Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 88-89.

Dönem sonu envanter işlemleri, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 570'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre dönem sonu envanter işlemleri, muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

Muhasebe dışı envanter işlemlerinde; mevcutlar, alacaklar ve borçların sayımı yapılarak muhasebe kayıtlarında yer alan ekonomik değerler ile işletme kaynaklarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı malî yılın son günü itibarıyla tespit edilmektedir. Aralık ayı sonu itibarıyla yapılan sayımlarda; kasa mevcudu için "*Kasa Sayım Tutanağı*", banka mevcudu için "*Banka Mevcudu Tespit Tutanağı*", alınan çekler için "*Alınan Çekler Sayım Tutanağı*", veznede bulunan menkul kıymet ve teminat mektupları için "*Menkul Kıymetler/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı*", hesap dönemi içindeki gelir ve gider hesaplarını ayrıntılı olarak göstermek için "*Gelirler Döküm Cetveli*" ve "*Giderler Döküm Cetveli*", işletmenin borçlu ve alacaklı olduğu kişi ve kurumların hesap bazında, isim ve borç-alacak tutarlarını ayrıntılı olarak göstermek için "*Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli*", muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında muhasebe yetkilisi yardımcısı veya şef ve veznedardan oluşturulacak sayım kurulu tarafından düzenlenir. Maddi duran varlıkların değişimini ve amortismanlara ilişkin ayrıntılı dökümü gösteren "*Maddi Duran Varlıklar Sayım Tutanağı ve Amortisman Döküm Cetveli*", ambarlarda ve atölyelerde mevcut madde ve malzemelerin cinsi, adedi, fiyat ve tutarını gösteren "*Stok Sayım Tutanağı*" ile maddi duran varlıklar ile ambar konusuna giren madde ve malzemelerde meydana gelen zayıtı, usulüne göre gerçekleşen fireleri, çeşitli nedenlerle değerlerinde meydana gelen eksilmelerin ayrıntılarını gösteren "*Fireler Döküm Cetveli*" ve benzeri cetveller ise işletmelerce en az üç kişiden oluşturulacak komisyonlarca düzenlenerek, muhasebe birimlerine teslim edilir.

Muhasebe içi envanter işlemlerinde ise muhasebe dışı envanter işlemlerinin tamamlanmasından sonra muhasebe kayıtları ile fiili durum arasındaki dengesizlikler gerekli muhasebe kayıtları yapılarak düzeltilir. Yine muhasebe içi envanter işlemleri sırasında satılan malların maliyetlerinin bulunması ve kayıtlarının yapılması ve duran varlıklara, sabit kıymetlere amortisman ayrılması sağlıklı bir bilançoya ve gelir tablosuna ulaşılması için gereklidir.

Yönetim Dönemi bir mali yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemleri kapsar. Yönetim dönemi hesabı, yönetim döneminde yapılan bütün mali işlemleri kapsayan mali tablo, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluşur. Görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabı, hesap dönemi bitiminden itibaren Şubat ayı sonuna kadar mevzuatında belirtilen mercilere iletilir. Yönetim dönemi hesabı; dönem sonu faaliyet raporu, mali tablolar, geçici ve kesin mizanlar, envanter defterinin bir örneği ve ekli tutanaklar, işletme bütçesi, yevmiye defteri, döner sermayeli işletmeler yıllık gayrisafı hasılat ve kar bildirimini, Sayıştay ilamları cetvelinden oluşmaktadır.³

4. Döner Sermaye İşletmelerinde Harcama Süreci

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre diğer kamu idarelerinde olduğu gibi döner sermayeli işletmelerde de bütçeden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Bütçenin uygulanması bakımından harcama süreci kısaca şu şekilde açıklanabilir:

Harcama yetkilisi tarafından harcama talimatı verilmesi: Bütçelerden harcama yapılabilmesini mümkün kılan harcama talimatında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle

3 A.g.e., s. 92-93.

görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Yapılacak harcamanın kamu ihale mevzuatına ilişkin olması durumunda ise harcama talimatı belgesi yerine *Onay Belgesi* düzenlenir. Harcama talimatı belgesi veya onay belgesi düzenlenmeden bütçeden ödeme yapılması mümkün değildir.

Giderin gerçekleştirilmesi ve belgelendirme: İş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesidir. Söz konusu gerçekleştirme işlevi, gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

İşlemlerin ön mali kontrolden geçirilmesi: Döner sermayeli işletmelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; işletme bütçesine, kullanılabilir ödenek tutarına ve mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü ifade eden ön mali kontrol, harcama yetkilisi tarafından ödeme emri belgesi düzenlemek üzere görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılır. Gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan bu kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine "*Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür.*" şerhi düşülerek imzalanır. Bu işlemle ilgili ayrıntılar 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı (3. mükerrer) İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarla düzenlenmiştir.

Muhasebe Yetkilisi tarafından ödeme yapılması: Ödeme, bir muhasebe hizmetidir. Muhasebe yetkilileri, ödeme belgesi ve eki kanıtlayıcı belgelerin üzerinde, yetkililerin imzasını, ilgili mevzuatında sayılı belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdürler. Bu hususlarda hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamazlar. Burada bahsedilen ödeme belgesi, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde yer alan "*Ödeme Emri Belgesi*" dir. Kanıtlayıcı belgeler ise, her bir harcama türüne ilişkin olarak Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde ayrı ayrı belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun ve konu ile ilgili diğer yönetmelikler çerçevesinde anlatılan harcama sürecinde ödeme yapılabilmesi için kural olarak işin yaptırılmış, mal veya hizmetin teslim alınmış olması gerekirken bazı zorunlu ve ivedi durumlar için ilgili yönetmeliklerle "*ön ödeme*" müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre avans verilmek veya kredi açılmak suretiyle yapılabilen ön ödeme, harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla; ilgili kanunlarında öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için yapılabilir. Döner sermayeli işletmelerce yapılacak ön ödemelerin şekli, devir ve mahsup işlemleri, idareler ve gider türleri itibarıyla tutar ve oranlarının tespiti ile mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemler hakkında 30.12.2005 tarihli ve 2005/9913 sayılı Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.

4.1. Harcama Sürecinde Sorumluluk

Döner sermayeli işletmelerdeki yönetim ve görevlilerden bahsederken kısaca tanımlanan; harcama sürecinde yer alan ve döner sermayeli işletmelerde de işletme hizmetlerinin yürütülmesinde görevli olanlardan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisinin görev, yetki ve sorumlularına değinmenin yerinde olacağı değerlendirilmiştir.

Harcama Yetkilisi: 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine göre, bütçeden ödenek tahsis edilen her birim, harcama birimi olarak tanımlanmış ve her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin de harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiştir. 5018 sayılı Kanun'da, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır. Harcama yetkililerinin harcama sürecinin başından sonuna kadar hemen hemen bütün işlemlerde yer almalarından ötürü görev, yetki ve sorumlulukları da geniş ölçüdedir. Harcama yetkililerinin temel görevleri; harcamaya ilişkin mal veya hizmet alımının yapılabilmesi için onay belgesinin imzalanması, onay belgesi ile mal ve hizmet alımında görev alacak görevlilerin belirlenmesi, alım yapıldıktan sonra ödemenin yapılabilmesi için ödeme emri belgesinin kontrol edildikten sonra imzalanmasıdır. Bununla beraber harcama yetkisinin bir takım şartların yerine getirilmesi koşuluyla devredilebileceği ve bu devrin şartları, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu şartlar; yetki devrinin yazılı olma zorunluluğu, devredilen yetkinin sınırlarının açıkça belirlenmiş olması, devrin muhasebe yetkilisine yazılı şekilde bildirilmesi olarak sıralanabilir. Harcama yetkilileri söz konusu yetkilerini bu şartlara uyarak yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere kısmen veya tamamen devredebilmektedirler.

Bu duruma ilaveten, anılan şartların yerine getirilerek harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Harcama yetkilisi, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve ilgili mevzuata göre yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur. Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, komisyon ve benzeri kurul veya komisyon kararıyla yapılan harcamalarda ise harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul veya komisyona ait olur.

Gerçekleştirme Görevlileri: Harcama talimatı üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması gerçekleştirme görevlilerince yürütülmektedir. Daha somut olarak, gider gerçekleştirme görevlileri harcamaların dayanağı belgeler ile ödeme emri belgesini düzenleyen, gelir gerçekleştirme görevlileri ise gelirleri tahakkuk ettirerek tahsil edilebilir duruma getiren görevlilerdir. Harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerinin, herhangi bir kamu görevlisi yerine harcama yetkilisinin yardımcıları veya hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından biri veya birkaçı arasından belirlenmektedir. Bununla beraber asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumludur.

Muhasebe yetkilisi: Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahibine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması olan muhasebe hizmetlerinin yapılması ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulması ile görevlidir. Muhasebe yetkilisi; ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesinden ve kontrolünden, yersiz ve fazla tahsil edilen

tutarların ilgililerine geri verilmesinden ve geri verilecek tutarın düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından, ödemelerin ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından, rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan, muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten ve yetkili mercilere hesap vermekten sorumludur. Bununla beraber, mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan da sorumludurlar.

5. Taşınır Mal Yönetimi

Döner sermaye işletmelerindeki taşınır işlemleri; 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Taşınır Mal Yönetmeliği, ilgili genel tebliğler ve Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nin stoklar ve maddi duran varlıklarına ilişkin hükümler doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un "*Mal Yönetiminde Etkinlik ve Sorumluluk*" başlıklı 48'inci maddesine göre; kamu idareleri, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludur. Taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz. Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludurlar. Kamu idareleri, verilen zararın sorumlularına ödettirilmesini sağlamakla yükümlüdürler. Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dâhilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur.

Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtların bu Yönetmelik'te belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan ve taşınır yönetim hesabını ilgili mercilere göndermekten harcama yetkilileri sorumludur. Harcama yetkilileri taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır yönetim hesabının ilgili mercilere gönderilmesi sorumluluğunu taşınır kayıt ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığı ile yerine getirir. Söz konusu Yönetmelik'te taşınır yönetimiyle ilgili görevli olanların yetki ve sorumlulukları tanımlanmıştır.

Taşınırlar 253, 254 ve 255 hesap kodlarında izlenen tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşları kapsayan dayanıklı taşınırlar ile 150 hesap kodunda izlenen tüketim malzemeleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Tüketim malzemeleri, belirli bir hizmetin üretilmesinde kullanılan, kullanımı sonucunda tükenen veya bir süre kullanıldıktan sonra ilk özelliklerini kısmen veya tamamen kaybederek bir daha kullanılmayacak duruma gelen çeşitleri ve kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (A) bölümü 150 hesap detayında yer alan malzemelerdir.

Taşınır işlemlerinde; taşınır işlem fişi, zimmet fişi, taşınır istek belgesi, dayanıklı taşınırlar listesi, taşınır geçici alındısı, kayıttan düşme teklif ve onay tutanağı, sayım tutanağı, taşınır sayım ve döküm cetveli, ambar devir ve teslim tutanağı, harcama birimi taşınır yönetim hesabı cetveli, taşınır hesap cetveli, taşınır kesin hesap cetveli, taşınır kesin hesap icmal cetveli gibi belge ve cetveller kullanılmaktadır.

Kamu idarelerince bütün taşınırların ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınması esastır. Taşınır kayıtları, yönetim hesabı verilmesine esas olacak şekilde tutulur. Her bir kaydın belgeye dayanması şarttır. Bu çerçevede önceki yıldan devren gelen taşınırlar ile içinde bulunulan yılda herhangi bir şekilde edinilen veya elden çıkarılan taşınırlar, taşınırlardaki kayıp, fire, yıpranma ve benzeri nedenlerle meydana gelen azalmalar, sayım sonucunda ortaya çıkan fazlalar miktar ve değer olarak kayıtlara alınarak takip edilir.

Taşınırlar edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş, tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınının ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış olarak kaydedilir. Giriş ve çıkış kayıtları *"Taşınır İşlem Fişi"* ne dayanılarak yapılır.

Giriş ve çıkış kayıtlarında; satın alma suretiyle edinme ve değer artırıcı değişiklik hallerinde maliyet bedeli, bedelsiz devir, kullanılamaz hale gelme, yok olma ve hurdaya ayrılma hallerinde kayıtlı değeri, bağış ve yardım yoluyla edinilen taşınırlarda bağış ve yardımda bulunan tarafından ispat edici bir belge ile değeri belirtilmiş ise bu değer, belli bir değeri yoksa değer tespit komisyonunca belirlenen değer esas alınır. Satın alma suretiyle edinilen taşınırların maliyet bedelinin tespitinde, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 13/4 maddesi gereğince Genel Muhasebe Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri uygulanır. Faturada çeşitli taşınırlar için topluca gönderilmiş giderler olması durumunda, giderler taşınırların alış bedelleri ile orantılı olarak paylaşılır. Taşınırlar faturada kayıtlara esas olacak şekilde çeşitleri itibarıyla ayrı ayrı gösterilir.

22.04.2016 tarih ve 29692 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren, Taşınır Mal Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'e göre taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi ibaresi ortadan kaldırılarak *"Taşınır Kayıt Yetkilisi"* ve *"Taşınır Kontrol Yetkilisi"* olmak üzere iki ayrı görevli tanımlanmış olup taşınır kayıt yetkilisi ve taşınır kontrol yetkilisi görevinin aynı kişiye verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Taşınırların sayımı taşınır kayıt yetkililerinin görevlerinden ayrılmasında, yılsonlarında ve harcama yetkilisinin gerekli gördüğü durum ve zamanlarda yapılır. Taşınır sayımları, harcama yetkilisince, kendisinin veya görevlendireceği bir kişinin başkanlığında taşınır kayıt yetkilisinin de katılımıyla en az üç kişiden oluşturulan sayım kurulu tarafından yapılır. Ambar sayım işlemleri tamamlandıktan sonra sayımda bulunan miktar ile kayıtlı miktar arasında fark bulunması halinde, miktarlarında farklılık bulunan taşınırların sayımı bir kez daha tekrarlanır. Yine farklı çıkarsa bu miktar fazla veya noksan sütununa eklenir. Sayım kurulunca, taşınırların fiili miktarlarının kayıtlı miktarlardan eksik olduğunun tespit edilmesi halinde *"Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı"* ile *"Taşınır İşlem Fişi"* düzenlettilererek, defter kayıtlarının sayım sonuçlarıyla uygunluğu sağlanır. Düzenlenen giriş ve çıkış belgelerinin bir örneği, muhasebe kayıtlarının yapılması için muhasebe birimine gönderilir. Kayıtların sayım sonuçlarıyla uygunluğu sağlandıktan sonra sayım kurulu tarafından *"Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli"* düzenlenir. Cetvel, sayım kurulu ile taşınır kayıt yetkilisi tarafından imzalanır.

6.Stok İşlemleri

Stoklar hesap grubu, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurdalar gibi varlıklar ile bunlara ait karşılıkların izlenmesi için kullanılır.

Stoklar niteliklerine göre; 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 151-Yarı Mamuller-Üretim Hesabı, 152-Mamuller Hesabı, 153-Ticari Mallar Hesabı, 157-Diğer Stoklar Hesabı, 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-) ve 159-Verilen Sipariş Avansları Hesabından oluşur.

Stok işlemlerinde Taşınır Mal Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri uygulanır. Ayrıca maliyet bedeliyle hesaplara alınır ve maliyet bedeline stokların elde edilmesi ve depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan faiz hariç her türlü giderler ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen stoklar varsa bilinen değeri, yoksa ilgili mevzuatına göre değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeri ile hesaplara alınır. Stoklar, kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde ilgili hesaplardan çıkarılır.

İlk madde ve malzeme hesabında kayıtlı stoklardan yok olma, kırılma, bozulma veya eskime gibi nedenlerle kullanılamayacak veya tüketilemeyecek hâle gelenler, diğer stoklar hesabına aktarılır. Stokların miktar ve değerlerinde kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan eksilmeler ilgili harcama biriminin taşınır kayıt yetkilisi ve harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine muhasebe birimlerinde kayıtlar güncellenir. Muhasebe birimleri, hizmet sunduğu birimlere ait stokları işletmeler itibarıyla kaydeder. Kullanılan veya tüketilen stoklara ilişkin bilgiler muhasebe birimlerine iletildiğinde kayıtlardan çıkarılır. Stokların miktar ve değerlerinde kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan eksilmeler ilgili tahakkuk dairesinin mal sorumlusu ve harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine muhasebe birimlerinde kayıtlar güncellenir.

Stokların elde edilmesinde iskonto ve başka indirimler yapılmışsa, stok maliyetine iskontodan sonraki net tutar alınır. Sonradan yapılan iskonto ve başka indirimler de fiyat indirimi niteliği taşıdığından ilgili stok hesabına alacak yazılarak maliyetten indirilir. Stokların elde edinilme işlemleri tamamlandıktan sonra stokun şeklini veya bulunduğu yeri değiştirme işlemleri dışında, stoku elde bulundurmanın gerektirdiği giderler stokun maliyetine eklenmez.

Derhal harcanabilecek veya tüketilebilecek ilk madde ve malzemeler ile kullanıldığında tüketilen yiyecek maddeleri ve akaryakıt gibi değerini tamamen kaybeden eşya ve malzemeler ambar konusunu oluşturmaz. Ancak satışı yapılmaya veya üretimde kullanılmaya kadar muhafaza edilmesi gereken ilk madde ve malzeme, mamul ve ticari mallar, muhasebe birimi işlemlerinde kullanılan bütün defter ve belgeler gibi varlıklar ambar konusunu oluşturur.

Satın alınan ya da işletmede elde edilen her çeşit madde, malzeme ve ürün "*Taşınır İşlem Fişi*" ile ambara alınır. Taşınır işlem fişlerinin bir nüshası ödeme emri belgesi ekinde muhasebe birimine gönderilir. Maddi duran varlıklar ambara sokulmadan doğrudan doğruya ilgili memur tarafından teslim alınır veya kullanılacağı birime teslim edilir ve ilgili maddi duran varlıklar hesabına kaydedilir.

Ambardan yapılacak bütün çıkışlar ilgili servislerce düzenlenecek "*İhtiyaç Pusulasına*" dayanılarak taşınır işlem fişi ile yapılır. Ambardan satış mağazasına veya kantine satılmak üzere mamul veya ticari mal göndermek de aynı usulle yapılır. Ambardan taşınır talep edildiğinde Taşınır Mal Yönetmeliği'ne binaen "*Taşınır İstek Belgesi*" de düzenlenebilir ve bu belge talepte bulunan birim yetkilisinin onayını taşır.

İşletmelerce üretilen mamullerin kendi tüketimlerinde kullanılması hâlinde, rayiç bedelleri üzerinden gelir, maliyet bedeli üzerinden gider kaydedilir. Ambar konusu stok giriş ve çıkış kayıtları "*Stok Hareketleri Defteri*" nde izlenir.

6.1.Stok Hesapları

150-İlk Madde ve Malzeme hesabı, işletmelerce üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri ile hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlenmesi için kullanılır.

151-Yarı mamuller-Üretim hesabı, henüz tam mamul haline gelmemiş ancak ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlenmesi için kullanılır. Henüz işlem hâlinde olduklarından ambara alınma söz konusu olamayacağı için bu hesapta sadece üretimdeki yarı mamul stokları izlenir.

Maliyet dönemi sonlarında, yarı mamul üretimiyle ilgili olarak 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720-Direkt İşçilik Giderleri ve 730-Genel Üretim Giderleri hesaplarının borcunda toplanan giderler bu hesaba borç, ilgili yansıtma hesaplarına alacak kaydedilir. Yarı mamuller üretim hesabının sayımı sonucunda tespit edilen fazlalıklar bu hesaba borç, fazlalığın nedeninin araştırılıp sonuçlandırılmasına kadar 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına alacak kaydedilir. Üretimi tamamlanan yarı mamuller maliyet bedeli üzerinden bu hesaba alacak, 152-Mamuller Hesabına borç kaydedilir. Artık ve hurdaya ayrılan yarı mamuller maliyet bedelleri ile bu hesaba alacak, 157-Diğer Stoklar Hesabına borç kaydedilir. Yarı mamuller üretim hesabında kayıtlı değerlerin sayımı sonucunda tespit edilen noksanlıklar bu hesaba alacak, noksanlığın nedeninin araştırılması ve sorumluların tespiti için geçici olarak 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesabın borç kalanı devam eden üretimi ifade ettiğinden takip eden dönemin başında tekrar üretime verilmek üzere bu hesaba alacak, ilgili gider hesaplarına borç kaydedilir.

152-Mamuller hesabı, üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hâle gelmiş bulunan mamullerin izlenmesi için kullanılır. Üretimi tamamlanan yarı mamuller maliyet bedelleri ile bu hesaba borç, 151-Yarı Mamuller-Üretim Hesabına alacak kaydedilir. Bu hesapta kayıtlı değerlerin sayımı sonucunda tespit edilen fazlalıklar bu hesaba borç, fazlalığının nedeninin araştırılıp sonuçlandırılmasına kadar 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına alacak kaydedilir. Satılan veya herhangi bir nedenle başka bir yere verilen mamullerden geri alınanlar bir taraftan maliyet bedeli ile bu hesaba borç, 620-Satılan Mamuller Maliyeti Hesabına alacak; diğer taraftan satış bedeli 610-Satıştan İadeler Hesabına, satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 191-İndirilecek Katma Değer Vergisi hesabına borç, bunların toplamı da tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

Satılan mamuller bir taraftan maliyet bedelleri ile bu hesaba alacak, 620-Satılan Mamuller Maliyeti hesabına borç; diğer taraftan yapılan tahsilat, tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara borç, satış bedeli 60-Brüt Satışlar grubunun ilgili hesabına, satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi de 391-Hesaplanan Katma Değer Vergisi hesabına alacak kaydedilir. Artık ve hurdaya ayrılan mamuller maliyet bedelleri ile bu hesaba alacak, 157-Diğer Stoklar Hesabına borç kaydedilir. Bu hesapta kayıtlı değerlerin sayımı sonucunda tespit edilen noksanlıklar bu hesaba alacak, noksanlığın nedeninin araştırılması ve sorumluların tespiti için geçici olarak 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabına borç kaydedilir. 152-Mamuller hesabında kayıtlı mamullerden işletmenin kullanımı için ayrılanlar bir taraftan maliyet bedelleri ile bu hesaba alacak, 620-Satılan Mamuller Maliyeti hesabına borç; diğer taraftan rayiç değerleri üzerinden 600-Yurtiçi Satışlar hesabına alacak, ilgili varlık hesabına borç kaydedilir.

153-Ticari Mallar hesabı, işletmece herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin izlenmesi için kullanılır.

157-Diğer Stoklar hesabı, stok kalemlerinden hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerin izlenmesi için kullanılır.

158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi nedenlerle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla oluşan kayıpların karşılanması için ayrılan karşılıkların izlenmesi için kullanılır.

159-Verilen Sipariş Avansları hesabı, yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleri ve açılan akreditiflerin izlenmesi için kullanılır.

7. Maliyet İşlemleri

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan harcamaların toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır ve maliyeti oluşturan her türlü giderin izlenmesi için kullanılır. İşletmelerde giderler yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına “fonksiyon esasına” göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Bu kayıt yönteminde, giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izleneceğinden muhasebe kayıtlarında üretim ve hizmet maliyetleri belli bir düzen içinde oluşturulur.

Maliyet hesaplarının tutulmasında filî maliyet yöntemi esastır. Ancak filî maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı hâllerde, önceden saptanmış maliyet yöntemi (standart maliyet) uygulanabilir.

Maliyet hesapları; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, hizmet üretim maliyeti, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri hesap gruplarına ayrılır:

Üretime ilk madde ve malzeme verilmesi: Üretim yerince ihtiyaç konusu ilk madde ve malzemeleri gösteren bir ihtiyaç pusulası düzenlenerek, taşınır kayıt yetkilisine verildiğinde istenilen madde ve malzemeler taşınır işlem fişi ile ilgili üretim yeri yetkilisine teslim edilir. Taşınır işlem fişi ile ihtiyaç pusulasının birer örneği de muhasebe birimine teslim edilerek muhasebe kayıtlarının yapılması sağlanır.

Mamullerin ambara alınması: Üretim yerinde mamul hâle getirilen varlıklar, maliyet pusulasına dayanılarak düzenlenen taşınır işlem fişi ile ambara alınır. Maliyet pusulası ve taşınır işlem fişinin birer örneği muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için muhasebe birimine verilir. Bütün mamuller önce ambara alınır, üretim yerinden hiçbir suretle satış yapılmaz.

Mamul maliyeti: Üretim yerlerinde imal edilen her çeşit ürünün maliyeti, maliyet pusulasına göre tespit edilir. Bir mamulün maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, endirekt genel üretim giderleri, olmak üzere üç unsurdan oluşur.

Sipariş alınması: Sipariş alındığında, düzenlenecek sipariş pusulası hiçbir işleme tabi tutulmaksızın üretim yerine verilir. Üretim yeri işin bitiminde bu pusulayı maliyet pusulası ile birlikte ambara verir. Siparişlere ait maliyetler sipariş pusulasına paralel olarak

düzenlenir. Sipariş için tespit edilecek fiyat, üretim yeri yetkilisinden yazılı olarak alınacak maliyetlere dayanılarak yapılır. Üretime ilk madde ve malzeme verilmesi, mamullerin ambara alınması ve maliyeti ile sipariş alınmasında ihtiyaç pusulası, maliyet pusulası, sipariş pusulası ve imalat defteri kullanılır.

İmalat defteri: Üretim yerlerine teslim edilen ilk madde ve malzemeler ile üretimi tamamlanan mamullerden ambara teslim edilenler imalat defterine kaydedilir. Bu defter, her üretim yeri için ayrı ve ilk madde ve malzemenin niteliğine göre de bölümlere ayrılmak suretiyle tutulur.

İhtiyaç pusulası: Üretim yeri, üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemeleri ihtiyaç pusulası ile ambardan talep eder. Biri dip koçan olmak üzere üç nüsha olarak düzenlenen ihtiyaç pusulasının aslı ve ikinci nüshası taşınır kayıt yetkilisine verilir. Taşınır kayıt yetkilisince ihtiyaç pusulası üzerinde gerekli işlemler yapıp eksiksiz doldurulduktan sonra aslı taşınır işlem fişi ile birlikte muhasebe birimine teslim edilir; ikinci nüsha taşınır kayıt yetkilisince saklanır; üçüncü nüsha ise üretim yerinde muhafaza edilir.

Maliyet pusulası: Üretim yerinde mamul hâle getirilen varlıklar için mamulün bünyesine giren ve mamul maliyeti olarak kabul edilen giderleri gösterir maliyet pusulası düzenlenir. Üç nüsha olarak düzenlenen maliyet pusulasının dip koçan olan üçüncü nüshası üretim yerinde muhafaza edilir. Aslı ve ikinci nüshası mamulle birlikte taşınır kayıt yetkilisine teslim edilir. Taşınır kayıt yetkilisince maliyet pusulasının üzerinde gerekli işlemler yapıldıktan sonra aslı, muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için muhasebe birimine teslim edilir; ikinci nüshası da taşınır kayıt yetkilisince saklanır.

Sipariş pusulası: İşletmeye sipariş verildiğinde verilen siparişin cinsi, adedi, ölçüsü, nitelikleri ve teslim şartlarını gösteren sipariş pusulası düzenlenir. Sipariş pusulası, üretim yeri yetkilisine verilerek alınan siparişin maliyeti çıkartılır. Biri dip koçan olmak üzere üç nüsha olarak düzenlenen sipariş pusulasının birinci nüshası (aslı) müşteriye, ikinci nüshası sipariş edilen mamuller ambara teslim edilirken maliyet pusulası ile birlikte taşınır kayıt yetkilisine verilir. Taşınır kayıt yetkilisi de bu nüshayı maliyet pusulası ile taşınır işlem fişi ile birlikte belgelere eklemek üzere muhasebe birimine teslim eder. Üçüncü nüshası da üretim yerinde muhafaza edilir.

7.1. Maliyet Hesapları

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin olduğu örgütün bir birimini ifade eder. Örgüt, giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider yerleri; esas üretim, yardımcı üretim, yardımcı hizmet, yatırım, üretim yerleri yönetimi, araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim olarak bölümlendirilir.

Üretim yapan işletmelerde üretim için katlanılan giderlerin izlenmesinde; 710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı, 720-Direkt İşçilik Giderleri hesabı ve 730-Genel Üretim Giderleri hesapları kullanılmaktadır.

710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı, esas üretim gider yerleri ile ilgili olan ve üretim işlemi sırasında doğrudan doğruya mamul bünyesine giren ve onun bir unsurunu oluşturan ilk madde ve malzemeler ile üretimin yapılmasında zorunlu bulunan yardımcı maddelerin ambardan çekilip kullanılması ile ilgili fiili tutarların izlenmesi için kullanılır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez. 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında oluşan tutarların,

cari dönem içinde üretilen mamul ve yarı mamullerin maliyetlerine aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için de 711-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri yansıtma hesabı kullanılır.

720-Direkt İşçilik Giderleri hesabı, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerinin izlenmesi için kullanılır. Bu giderler, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur. Esas üretim gider yerinde çalışan işçilere ait normal ücretler dışında kalan fazla çalışma ücreti, prim, ikramiye, sosyal güvenlik işveren payları ve her türlü yardımlar da direkt işçilik gideri sayılır. 720-Direkt İşçilik Giderleri Hesabında oluşan tutarların, cari dönem içinde üretilen mamul ve yarı mamul maliyetlerine aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için de 721-Direkt İşçilik Giderleri yansıtma hesabı kullanılır.

730-Genel Üretim Giderleri hesabı, üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlenmesi için kullanılır. Bu giderlerin; üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliği taşıması, çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetine yansıtılır nitelikte olması gerekir. 730-Genel Üretim Giderleri hesabında oluşan tutarların, hesap dönemi içinde üretilen mamul ve yarı mamul maliyetlerine aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için 731-Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabı kullanılır.

740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabı, hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesi için kullanılır. 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabında oluşan tutarların, 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı kullanılır.

750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı, üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını artırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek için yapılan giderlerin izlenmesi için kullanılır. 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında oluşan tutarların, dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için 751-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabı kullanılır.

760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı, üretilen malın stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren alıcılara teslimine kadar geçen sürede; pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan her türlü giderlerin izlenmesi için kullanılır. 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında oluşan tutarların, dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için 761-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma hesabı kullanılır.

770-Genel Yönetim Giderleri hesabı, işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve personel, idare hizmetleri, büro hizmetleri gibi üretilen veya satılan malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan genel mahiyetteki giderlerin izlenmesi için kullanılır. Yönetim gider yerleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri, personele her ne ad altında olursa olsun katkı payı olarak yapılan ödemeler ve hazine hissesi, merkez hissesi, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı, idare masraflarına katılma payı ve amortisman payına ilişkin tutarlar bu hesaba kaydedilir.

770-Genel Yönetim Giderleri hesabında oluşan tutarların dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için 771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabı kullanılır.

8. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Rehberlik ve Teftiş İşlemleri Sırasında Tespit Edilen Bulgular ve Öneriler

8.1. Taşınır Mal Yönetimi Kapsamında Tespit Edilen Hata ve Eksiklikler

1. Yıllarında yapılması gereken ambar sayımlarının fiilen gerçekleştirilmemesi,
2. Taşınır sayım kurullarında görevli olmayan işletme idarecisi için sayım tutanağında imza yeri açılması, sayım kurullarında Yönetmelik'in 32/2 maddesinde belirtilen sayı ve nitelikte personel görevlendirmesi yapılmaması,
3. Ambarda kullanılamaz hale gelen ya da üretildiği halde raf ömrünü dolduran mamullerin imha durumlarında Taşınır Mal Yönetmeliği'nin imhaya ilişkin hükümlerine göre taşınır kayıttan düşme teklif ve onay belgesinin düzenlenmemesi,
4. Mükerrer ambar kaydına (aynı taşınırın sehven birçok kez ambar kayıtlarına alınması) dayalı olarak gerçekleştirilen hatalı muhasebe işlemlerinin düzeltilmediği,
5. Taşınır istek belgesi düzenlenmeden ambardan malzeme ya da mamul çıkışı yapılması, ayrıca düzenlenen taşınır istek belgelerinde istenen malzeme ya da mamule ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmemesi,
6. Taşınır Mal Yönetmeliği gereği işletmede bulunması gereken taşınır kontrol yetkilisi görevlendirmesinin yapılmaması,
7. Taşınır kayıt yetkililerinin görevden ayrılması durumunda ambar devir ve teslim tutanağının düzenlenmemesi,
8. İşletmelerde ambar olarak kullanılacak uygun yerlerin bulunmaması ya da fiziki koşulların iyileştirilmemesi,
9. Raf ömrü olan ilk madde ve malzeme ile üretilen ürünlerin süresi içerisinde kullanılması gerekirken; ambara ilk olarak giriş yapan ilk madde ve malzeme ve üretilen malların ilk olarak çıkarılmaması nedeniyle son kullanma tarihlerinin geçirilmesi,
10. Üretilen ürünlerin fiziksel alt yapı yetersizliği, ambar kapasitesinin yetersizliği vb. gerekçelerle taşınır işlem fişi düzenlenmeden ambarlara teslim edilmesi veya ambara teslim edilmeden doğrudan üretim yapan birim üzerinden satışının gerçekleştirilmesi,
11. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 23/5 maddesi gereği oda, büro, bölüm, salon, atölye, garaj gibi ortak kullanım alanlarında kullanılmak üzere verilen taşınırlar için "Dayanıklı Taşınırlar Listesi" nin düzenlenmemesi,
12. Giriş kaydı yapılan taşınırlara Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36/1 ve 36/2 maddeleri gereğince taşınır kayıt yetkilileri tarafından sicil numarası verilmemesi,
13. Döner sermaye bütçesinden alınan ve uzun yıllar kullanım sonucu bozulan, kullanılamaz hale gelen, hurdaya ayrılan dayanıklı taşınırların, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 10, 27 ve 28'inci madde hükümleri doğrultusunda düşümlerinin yapılmaması,



14. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri gereğince tüketim malzemelerinin giriş ve çıkışlarında "Tüketim Malzemeleri Defteri" nin dayanıklı taşınırların kayıtları için ise "Dayanıklı Taşınırlar Defteri" nin tutulmaması,

8.2. Stok İş ve İşlemleri ile Stok Hesapları Kapsamında Tespit Edilen Hata ve Eksiklikler

1. Özellikle dönem sonlarında fiili ambar sayımı yapılmaması nedeniyle; döner sermaye ambarında bulunan ilk madde ve malzeme tutarı ile muhasebe kayıtlarındaki ilk madde ve malzeme tutarlarının örtüşmemesi,
2. Dönem sonu itibariyle üretim gider yerlerinin mevcudunda bulunan ve henüz mamul hale dönüştürülmemiş olan ilk madde ve malzemelerin fiili sayımının yapılmaması, bu nedenle 151-Yarı Mamuller Üretim hesabı bakiyesinin gerçek durumla örtüşmemesi,
3. Dönem sonunda fiili ambar sayımı yapılmaması nedeniyle döner sermaye ambarında bulunan mamul haldeki ürün miktarı ile muhasebe kayıtlarındaki ürün miktarlarının örtüşmemesi,
4. Dönem içinde stoklara ilişkin olarak düzenlenen taşınır işlem fişlerinin takip eden yıla bırakılarak mali dönem içerisinde muhasebeleştirilmemesi,
5. Taşınır bakiye raporlarındaki stok bakiye tutarları ile muhasebe kayıtlarındaki bakiye tutarlarının örtüşmemesi,
6. Döner sermaye işletme müdürlüklerince mamul ürün üretilmesine rağmen stok hesaplarından 150-İlk Madde ve Malzeme, 151-Yarı Mamuller-Üretim ve 152-Mamuller hesaplarının kullanılmaması,
7. Döner sermaye işletmesince her ay sonu yapılması gereken işlemlerden olan mevcut stokların envanterinin çıkarılması işleminin yerine getirilmemesi ve stokların değerlemesinde hangi yöntemden yararlanıldığıнын belirtilmemesi,

8.3. Maliyet Hesapları İş ve İşlemleri Kapsamında Tespit Edilen Hata ve Eksiklikler

1. Üretimle ilgili gider takibinin gereği gibi yapılmaması nedeniyle maliyet hesaplamalarında fiili maliyetin dikkate alınmaması,
2. Üretimle ilgili giderlerin, üretim maliyet hesaplarına kaydedilerek yansıtma hesapları vasıtasıyla 151-Yarı Mamuller Üretim Hesabına kaydedilmesi yerine doğrudan 740-Hizmet Üretim Maliyeti ya da 770-Genel Yönetim Giderleri hesaplarına kaydedilmesi,
3. Henüz kullanılmamış ya da kullanılmakla birlikte henüz mamul hale gelmemiş ilk madde ve malzeme tutarlarının 151-Yarı Mamuller Üretim Hesabına kaydedilmesi yerine 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabı ya da 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmesi,
4. Üretimle ilgisi bulunmayan 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabı ya da 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmesi gereken giderlerin, üretim maliyet hesapları olan 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı, 720-Direkt İşçilik Giderleri hesabı ve 730-Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedilmesi,

5. Üretimle ilgili giderlerin doğru üretim maliyet hesaplarında izlenmemesi (Örneğin; Üretim maliyet hesaplarından olan 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında izlenmesi gereken bir giderin üretim maliyet hesaplarından olan 720-Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenmesi),
6. 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kapsamındaki giderlerin 770-Genel Yönetim Giderleri hesabında izlenmesi ya da tam tersi durumun söz konusu olması,
7. Mali dönem içerisinde üretilen mamullerin üretildiği yıl içerisinde ambar kayıtlarına alınarak muhasebeleştirilmesi gerekirken takip eden yılda ambar kayıtlarına alınarak muhasebeleştirilmesi,
8. Üretim gider yerlerinde bulunması ve doldurulması gereken imalat defterinin bulunmaması ya da muntazam doldurulmaması,
9. Üretilen her mamul için düzenlenmesi gereken maliyet pusulasının düzenlenmemesi,
10. Mamul satışına ilişkin gelir hesabı alt hesap yardımcı defter kayıtlarının hizmet üretim gelir hesabı alt hesap yardımcı defter kayıtlarında izlenmesi ya da tam tersi durumun söz konusu olması,
11. Her ay sonunda 740-Hizmet Üretim Maliyet hesabında toplanan maliyetlerin 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile 622-Satılan Hizmetin Maliyeti hesabına yansıtılması gerekirken bu işlemin ay sonlarında yapılmayarak yılsonunda yapılması,

Hususları Bakanlığımız Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde yaygın olarak karşılaşılan eksiklik ve hatalar arasında yer almaktadır.

8.4. Üretim Teşvik Primi Ödemeleri İle İlgili Olarak Tespit Edilen Hata ve Eksiklikler ile Yapılan Öneriler

1. Mülga Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesinde üretim teşvik primi hesaplamalarına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik'te, üretimi teşvik priminin dağıtımında, primin esas olduğu yıl içinde, personelin fiilen yürüttüğü görev unvanının esas alınacağı, birden fazla görev yürütenlere, yürüttüğü görevlerden prim puanı yüksek olanı alınarak üretimi teşvik primi ödeneceği, komisyon tarafından, iş hacmi, görev mahalli, görevin önem ve güçlüğü, personelin hizmet sınıfı, kadro unvanı ve pozisyonu ile çalışma süresi dikkate alınmak suretiyle belirlenecek puanlar üzerinden primler hesaplanacaktır. Söz konusu hususlar doğrultusunda komisyon tarafından Yönetmelik'e uygun puanlama yapılmadığı gerekçesiyle hak kaybına uğradığını iddia eden personel tarafından konunun yargıya taşındığı görülmektedir.⁴ Bu nedenle üretim teşvik primi ödemeleri amacıyla yapılan puanlamalarda, belirtilen madde hükümlerine uygun hareket edilerek daha dikkatli olunması,
2. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 42/1-c maddesinde Bakanlık kadro ve pozisyonlarında bulunan personelden işletme bünyesinde görev yapan ve kârın elde edilmesinde emeği geçen 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4/A-B maddesi göre istihdam

⁴ Samsun Bölge İdare Mahkemesi 4. İDD, T.3.6.2020, E.2019/737, K.2020/350 No.lu Kararı.

edilen personele üretim teşvik primi ödeneceği belirtilmektedir. Ancak bazen üretime destek sağladıkları gerekçesiyle 4/A-B maddesi haricinde istihdam edilen personel tarafından da üretim teşvik primi ödenmesi talep edildiği görülmekte olup mahkeme kararları doğrultusunda 657 sayılı DMK'ya göre sadece memurlar ve sözleşmeli personel olarak istihdam edilen personele ödeme yapılması,⁵

3. 666 Sayılı KHK ve 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu (DMK) Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, *"Personele üretimi teşvik primi ödemesinin yapıldığı tarih ile bir sonraki yılda bu ödemenin yapılacağı tarih arasındaki dönemde 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli (1) sayılı Cetvelde kadro veya pozisyon unvanları için ödenmesi öngörülen ek ödemenin toplam net tutarı, ödenen üretimi teşvik priminin net tutarına ulaştığı tarihten itibaren aylıklara ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak suretiyle ek ödeme yapılmaya başlanacaktır."* hükmü doğrultusunda kimi zaman işlem yapılmadığı için personelin mağdur edildiği görülmekte olup, üretim teşvik primi ödemelerinde 666 Sayılı KHK, 161 Seri No.lu DMK Genel Tebliğ ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de yer alan hükümlere istinaden üretimi teşvik priminden yararlanan personelin ek ödemesinin mahsubu hakkındaki hususların dikkate alınması,
4. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 42'nci maddesinde; yıl içinde çeşitli sebeplerle işletmedeki görevinden ayrılan veya görev yeri değişen personelin üretimi teşvik primi payı, eski ve yeni görev yerindeki çalışma süreleri dikkate alınarak ödeneceği, 43'üncü maddesinde; iki ayrı işletmede görev yapan personelin iki ayrı işletmeden alacağı üretimi teşvik primi toplamı, asgari ücretin yıllık brüt tutarının iki katını geçemeyeceği hükümleri doğrultusunda; kendisine üretimi teşvik primi ödenen ancak daha sonra başka kuruma nakil olan personele ne kadar üretimi teşvik primi ödendiğinin nakil olduğu kuruma bildirilmesi, böylelikle hatalı ödeme yapılmasının önüne geçilmesi,
5. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 42/1-ç maddesinde yer alan *"Üretimi teşvik primlerinin, işletme bilançolarının Bakanlıkça onaylandığı tarihi takip eden 45 günlük müddet zarfında ödenir."* hükmüne rağmen bazı işletmelerce bu süreye riayet edilmediği görüldüğünden söz konusu Yönetmelik hükmüne uygun hareket edilmesi,
6. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin Üretim Teşvik Primi Dağıtım Esasları başlıklı 42/1-h maddesi; *"İşletme dışında 5'inci maddede yer alan hizmet ve faaliyetlerin gerektirdiği yurtiçi ve yurtdışı görevler haricinde, personelin eğitim çalışmaları kongre, toplantı, kurs, seminer ve benzeri faaliyetlere katılmak üzere yurtiçi ve yurtdışında görevli personele görevli oldukları sürece ödeme yapılmaz. 14.7.1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 79'uncu maddesi uyarınca yurtdışına gönderilenlere görevlerinden ayrı kaldıkları sürece ödeme yapılmaz. 5'inci maddede yer alan hizmet ve faaliyetlere yönelik düzenlenen eğitimlere eğitici olarak katılan personel eğitim süresince kendi işletmesinde fiilen çalışmış kabul edilir."* şeklinde belirtilmesine rağmen, bazı işletme müdürlüklerince teşvik primi dağıtılmasına ilişkin hazırlanan *"Üretim Teşvik Primi Ödemeler Bordrosu"* nda söz konusu hususun göz önünde bulundurulmadığı görüldüğünden üretim teşvik primi ödemesi için yapılan hesaplamalarda yönetmeliğin amir hükmüne riayet edilmesi,

5 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. İDD, T.13.12.2016, E.2016/320, K.2016/654 No.lu Kararı.

8.5. Diğer Hususlarla İlgili Olarak Tespit Edilen Hata ve Eksiklikler ile Yapılan Öneriler

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Malî hizmetler birimi başlıklı 60'ıncı maddesinde: "...*Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler mali işlem sürecinde görev alamazlar.*" hükmünden hareketle, Bakanlığımızın bazı birimlerinde harcama yetkilisi olarak görev yapan yöneticilerin aynı zamanda muhasebe yetkilisi mutemedi olarak da görevlendirildiği, bu durumun da mevzuata aykırılık oluşturduğu, bu bağlamda 5018 sayılı Kanun kapsamında görevli olanların yetkileri ve bunların birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen mevzuat hükümlerine uygun hareket edilmesi,
2. Bazı işletme müdürlüklerince sunulan hizmet karşılığında hizmet satın alan firmalarca ücretlerin düzenli olarak yatırılmadığı ve saymanlıklarca alacaklar hesabına alınmadığı, etkili bir takip ve tahsilat sisteminin kurulmadığı görüldüğünden döner sermaye işletmelerinin birikmiş olan alacaklarının "*alıcılar hesabına*" kaydedilerek mali tablolara yansıtılması, yeni dönemler için ise hizmet verilmeden önce hizmetlerin ücretini döner sermaye işletmelerine veya işletmelerin banka hesaplarına zamanında ve eksiksiz yatırmaları sağlanarak idare ile firmalar arasındaki alacak ihtilaflarının önlenmesi,
3. Muhasebe birimleri tarafından kullanılan defterler Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 58'inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu amaçla kullanılan defterler: Yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, kasa defteri ve yardımcı hesap defteridir. Yine Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 67/1-d-1 maddesinde; "... *Kasa defteri günü gününe işlenerek, o günkü kasa mevcudunun tamam olup olmadığı veznedar tarafından sayılır ve defterin "Açıklama" bölümüne "Borç" ve "Alacak" genel toplamı ile kasa mevcudunu gösteren aradaki fark yazılarak muhasebe yetkilisi ve sorumlu veznedar tarafından imzalanır*", yine Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Uygulama Yönetmeliği'nin 25/3 maddesinde; "*Kasa mevcudunun kasa defterine uygunluğu her gün muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edilerek, günlük hesap ve kasa defteri, veznedar ile muhasebe yetkilisi tarafından imzalanmak suretiyle kapatılır*" denildiği halde, kasa tahsilatlarının haftada bir ya da iki kez yapıldığının tespit edilmiş olup, kasa mevcudunun kasa defterine uygunluğunun her gün muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edilerek günlük hesap ve kasa defterinin veznedar ile muhasebe yetkilisi tarafından imzalanmak suretiyle kapatılması ve Yönetmelik'le belirlenmiş olan söz konusu defterlerin mevzuatına uygun olarak düzenlenmesi, ayrıca yine kasada tutulacak azami tutarların ilgili tebliğlerde belirlenen limitlere uygun olarak tutulması,
4. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 11'inci maddesinde yer alan "*Kasanın günlük kontrolü dışında, vezne ve ambarlarda bulunan para ve değerler; özel mevzuatında aksine bir hüküm yoksa bu Yönetmelik'in 8'inci maddesi gereğince ayda iki defadan az olmamak üzere on beş günde en az bir kez, belirsiz günlerde kontrol edilir. Bu kontroller, kasa mevcudu sayılmak; kasaca yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında düzenlenen belgeler ile kasa defteri ve diğer değerlere ilişkin defter kayıtları karşılaştırılmak ve toplamlarına bakılmak suretiyle yapılır.*"

hükmüne istinaden gerekli denetimlerin yapılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu hususla birlikte aynı Yönetmelik'te kontrol görevi başlığı altında belirtilen diğer denetimlerin de zamanında yapılması,

5. Bazı işletme müdürlüklerince Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 67'inci maddesinde belirtilen; "*Muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilat tutarı, miktarına bakılmaksızın her on beş günde bir ve her hâlükârda malî yılın son iş gününde muhasebe birimi veznesine veya banka hesabına yatırılır. Tahsilat tutarının Bakanlıkça belirlenen miktarın dört katına ulaşması hâlinde paranın, on beş günlük süre beklenmeksizin, tahsilatın yapıldığı günü takip eden günün mesai saati bitimine kadar muhasebe birimi veznesine veya banka hesabına yatırılması zorunludur. Ancak banka şubesi bulunmayan ilçe, belde ve köylerde muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsil edilen paralar, miktara bakılmaksızın, en geç izleyen ayın üçüncü günü akşamına kadar yatırılır.*" hükümlerine riayet edilmediği görüldüğünden söz konusu Yönetmelik hükümlerine riayet edilmesi ve muhasebe yetkilileri tarafından gerekli kontrollerin yapılması,
6. Döner sermaye işletmeleri tarafından satışı yapılan mal ve verilen hizmetler karşılığında makbuz düzenlenmesi gerekirken, bu hususa riayet edilmeyerek makbuz düzenlenmediği; ayrıca bazı makbuzların da üzerinde bulunan bilgilerin doldurulmadığı hususlarına Bakanlık Müfettişlerince düzenlenen kimi raporlarda yer verildiği görülmüş olup (Örn; Aşılama ve Küpeleme işlemlerine ilişkin düzenlenen Hayvanların Tanımlanması İle Veteriner Biyolojik Ürün Uygulama Ücreti Makbuzlarında, uygulamanın yapıldığı hayvan kulak küpe numaralarına yer verilmediği) bu durumun adli, idari ve mali yönden sorun teşkil edebileceği değerlendirildiğinden düzenlenecek makbuzların mevzuat hükümlerine uygun olarak doldurulması,
7. Bazı döner sermaye işletmeleri tarafından kullanılan döner sermaye otomasyon yazılım sisteminin sonradan müdahalelere açık olması nedeniyle usulsüzlük (zimmetine para geçirme gibi) yapıldığı tespit edildiğinden (Örneğin, kullanıcıya, girmiş olduğu kayıtları ileri bir tarihe öteleyerek veya geriye çekerek yeniden girme, böylece gerçekte işlemin yapıldığı tarihteki kaydı silme/düzeltilme imkânı verildiği, yani kullanıcıya kendi yapmış olduğu bir tahsilata dair makbuz numarası ile belli bir günde girdiği tahsilatı, daha sonra yeniden düzeltme kaydı girerek, ileri ya da geri bir tarihe kaydetme imkânının verildiği) söz konusu verileri sisteme kaydeden personeli denetlemekle sorumlu olanların sistemde sonradan yapılabilecek müdahaleler konusunda dikkatli olması,
8. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 40'inci maddesinde muhasebe kayıtlarının ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltileceği, muhasebe belgesinde düzeltme işleminin gerekçesine yer verileceği ve 593'üncü maddesinde de yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlığın ancak muhasebe kaydıyla düzeltileceği hükümlerine yer verilmesine rağmen geçmişte onaylanan muhasebe işlem fişlerinin yeni düzenlenecek bir muhasebe işlem fişiyle düzeltilme yapılması gerekirken; onayı kaldırılarak geçmiş tarihte düzenlenen muhasebe işlem fişi üzerinde düzeltme yapıldığı görüldüğünden, muhasebe işlem fişlerinin Yönetmelik hükümlerine uygun şekilde düzenlenmesi,
9. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 67'nci maddesi hükmü gereğince muhasebe birimlerince nakden veya çekle yapılan her türlü

tahsilat ve veznelere teslim edilen değerler karşılığında “Alındı Belgesi” kullanılması ve tahsil edilen tutarın söz konusu belgeyle banka ya da vezneye yatırılması gerekirken söz konusu belgeler düzenlenmeden banka ya da vezneye yapıldığına yönelik tespitler bulunduğundan (Küpeleme ya da aşısı sonrasında alındı belgesi düzenlenmesi gerekirken, bir kenara not alınması, tahsil edilen paraların vezneye ya da bankaya teslim edilmesi gerekirken belgesiz elden doğrudan saymana verilmesi gibi) mezkûr yönetmeliğin amir hükümlerine riayet edilmesi,

10. 120-Alicılar hesabında izlenen tutarların işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmamış 1 yıldan kısa süreli alacaklar olmasına rağmen bu hesapta yer alan alacakların bir kısmının 1 yıldan uzun süredir tahsil edilemediği, yine bazı alacakların tahsilinde gecikmeler yaşandığı tespit edildiğinden işletmelerce, mal ve hizmet bedellerinin ilgili hesaba yatırıldığına dair makbuz aldıktan sonra mal ve hizmet sunulması ve alacakların süresi içerisinde takibinin yapılarak tahsil edilmesi,
11. Bakanlık Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 38'inci maddesi gereğince bütçe sınıflandırılmasının bütün düzeyleri arasında yapılacak aktarmaların Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığınca yapılması gerektiği ifade edilmesine rağmen, bazı işletme müdürlükleri tarafından ödenek aktarma iş ve işlemlerinde Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının onayı alınmadan hareket edildiği görüldüğünden mezkûr Yönetmelik'in amir hükmüne riayet edilmesi,
12. Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin ikinci bölümünde ödeme belgeleri ve bağlanacak kanıtlayıcı belgelerin tanımlandığı, mal-hizmet alımına ait belgelerin ve ödeme emri belgesi ekinde yer alan belgelerin eksik olduğu veya belge üzerinde yer alan bilgilerin eksik doldurulduğuna ilişkin tespitler bulunduğundan Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 20'nci maddesi gereğince muhasebe yetkililerinin, ödeme emri belgesi eki belgelerin ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmesi hususunda dikkat edilmesi,
13. Bakanlığımız Döner Sermaye İşletmelerinde en önemli konulardan birisinin de personel eğitimi olması nedeniyle, muhasebe bilgisi konusunda yetersiz olan kamu görevlilerine muhasebe yetkilisi, veznedar ve muhasebe yetkilisi mutemedi olarak görev yaptırıldığı görüldüğünden muhasebe yetkilisi, muhasebe yetkilisi mutemedi ve veznedar olarak görev verilecek personelin mali mevzuata hâkim olmasına dikkat edilmesi ve görev yapanların da rutin aralıklarla mali mevzuat hakkındaki bilgisinin güncel tutulmasının sağlanması,
14. Bazı işletmelerde bankadan yapılan ödemelerde mevzuatta belirtilen belgeler düzenlenmeyerek muhasebe yetkilileri tarafından internet bankacılığı kullanılarak doğrudan havale/EFT işlemlerinin yapıldığı görüldüğünden Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 73'üncü maddesi gereğince; muhasebe birimlerince, hesaplarının bulunduğu bankalardan nakden yapılacak ödemeler için bu bankaların kendi çekleri; ödeme yapılacak kişilerin hesaplarına aktarılacak tutarlar ile bankalarda açtırlacak krediler için “Gönderme Emri” düzenlenmesi, bankalar nezdindeki döviz hesabından yapılacak ödemelerde ise “Döviz Gönderme Emri” nin kullanılması,



15. Bazı işletmelerde muhasebe yetkilisi mutemedi görevlendirilmeden para tahsilatı yapıldığı görüldüğünden Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Yapılamayacak Hâller İle Birleşmeyecek Görevler" başlıklı 17'inci maddesi gereğince kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi işletme adına tahsilat ve ödeme yapamayacağı gibi muhasebe hizmeti de verilemeyeceği, usulüne göre atanmadığı hâlde muhasebe hizmetlerinden bir kısmını veya tamamını kendiliğinden yapanlar ile yapılması konusunda emir veren yöneticiler hakkında, Sayıştay tarafından belirlenecek malî sorumlulukları saklı kalmak üzere, adli ve idarî yönden de ayrıca işlem yapılacağı hükümleri göz önünde bulundurularak yine mezkûr Yönetmelik'in 19'uncu maddesi doğrultusunda muhasebe yetkilisi mutemedi görevlendirilmeden para tahsilatı yapılmaması,
16. Bazı işletmelerde amortisman ve tükenme paylarındaki oranların rastgele yazıldığı, hesap tutturma amacıyla olması gerekenden az ya da fazla amortisman ayrıldığı, ayrılan amortismanların toplamda demirbaş değerinden fazla olduğu tespit edildiğinden Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması" başlıklı 49'uncu maddesi gereğince, bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değerinin, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılacağı, amortisman ve tükenme payı tutarının gider olarak muhasebeleştirileceği, duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değerinin maliyet bedeli olduğu, ancak yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer yeniden değerlendirilme sonucu ortaya çıkan değer olduğu, bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplamasının varlığın yeni değeri üzerinden yapılması gerektiği hükümlerine göre işlem yapılması,
17. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Defter ve Belgelerin Bilgisayarla Düzenlenmesi" başlıklı 595'inci maddesinde, Yönetmelik'te düzenlenen defter ve belgelerin, belirtilen bilgileri kapsamak kaydıyla adedine bağlı kalınmaksızın bilgisayarla düzenlenebileceği, ancak defterlerin bilgisayarla düzenlenmesi durumunda Bakanlıkça alınması belirtilen bilgisayar çıktılarının dosya içerisinde muhafaza edilmesi gerektiği hususu belirtilmesine rağmen bazı işletmelerce bilgisayar programı vasıtasıyla düzenlenen defter ve belgelerin çıktısı alınarak dosya içerisinde muhafaza edilmediği görüldüğünden mezkûr yönetmeliğin amir hükmüne riayet edilmesi,

Gerektiği değerlendirilerek, yukarıda yer verilen eksiklik ve hataların tekrarlanmaması ve potansiyel sorunların önüne geçilmesi amacıyla döner sermaye işletme müdürlüklerince işbu rehber çalışmasında değinilen hususlara dikkat edilmesinde fayda görülmektedir.

KAYNAKÇA

- ARSLAN Ahmet, *Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Mevzuat Kaynakları

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 969 sayılı Tarım ve Köyişleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu.
- 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği.
- Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği.
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği.
- Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği.
- Taşınır Mal Yönetmeliği.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:73).
- 2022 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporu.



Yargı Kararları

- Samsun Bölge İdare Mahkemesi 4. İDD, T.3.6.2020, E.2019/737, K.2020/350 No.lu Kararı.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. İDD, T.13.12.2016, E.2016/320, K.2016/654 No.lu Kararı.