Resmi Gazete Tarihi: 20.02.2004 Resmi Gazete Sayısı: 25379

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Bakanlık Adı** | **:** | Maliye Bakanlığından |
| **Tebliğin   Adı** | **:** | Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:17)Döner Sermaye İşlemleri |
| **Tebliğ No** | **:** | Sıra No:17 |
| **R. Gazete Tarihi** | **:** | 20/02/2005 |
| **R. Gazete Sayısı** | **:** | 25379 |

**MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ GENEL TEBLİĞİ**

**(SIRA NO:17)**

**DÖNER SERMAYE İŞLEMLERİ**

**GİRİŞ**

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği 13/6/1999 tarihli ve 23724 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1 inci maddesiyle genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı tüm döner sermayeli işletmeler kapsama dahil edilmiş, 335 inci maddesiyle de, 15/2/1968 tarihli ve 12827 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği” ile bu Yönetmelikte değişiklik yapılmasına ilişkin Yönetmelik hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Gerek Yönetmelik hükümlerinin uygulanması ve gerekse döner sermayeli işletmeler açısından özellik arzeden hususlara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

**I-   DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN GENEL BÜTÇEYE AKTARACAKLARI MİKTARLARA ESAS OLAN ORANLAR**

24/12/2003 tarihli ve 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanununun 49 uncu maddesinin (i) fıkrasında;

“Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin aylık gayrisafi hasılatından tahsil edilen tutarın%15’i(‘**Değişik İbare:RG-11/04/2004-25430’**, ilaç ve tıbbi sarf malzemesi hasılatının %5'i*)*en geç ertesi ayın 20’sine kadar genel bütçeye irat kaydedilmek üzere ilgili saymanlıklara yatırılır. Aylık gayrisafi hasılattan irat kaydedilecek oranı döner sermayeler itibarıyla %30’a kadar yükseltmeye veya %10’a kadar indirmeye Maliye Bakanı yetkilidir.

Söz konusu ödeme için zorunlu hallerde Maliye Bakanlığınca ek süre verilebilir. Yıl sonu karları ile aylık gayrisafi hasılat üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarlar zamanında yatırılmadığı takdirde, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanundaki usullere göre, aylık %1 zamlı olarak tahsil edilir. Hesaplanan zam, döner sermayelerin ita amiri ve saymanlarından yarı yarıya alınır. Ancak, Maliye Bakanlığınca verilmiş ek süreler için zam uygulanmaz.

Genel Bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerden gerekli görülenlerin birleştirilmesine, devredilmesine ve tasfiye edilmesine Maliye Bakanı yetkilidir.

Genel Bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel kanunlarında 26/5/1927 tarihli ve 1050 sayılı Kanuna tabi olmayacağı belirtilen döner sermaye işletmeleri hakkında da bu madde hükümleri uygulanır.”

hükmü yer almaktadır.

Anılan hükmün ve Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 11 inci maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin aylık gayrisafi hasılatından genel bütçeye aktarılacak miktarlara esas olan oranlar uygulanmak suretiyle bulunacak tutarlar ile mevzuatındaki hükümler uyarınca Hazineye yatırılacak olan yıl sonu karlarının bildirimi ve ödenmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

**A-      AYLIK GAYRİSAFİ HASILATININ %15 İNİ GENEL BÜTÇEYE AKTARACAK OLAN İŞLETMELER**

**1-  Başbakanlık:**

**a)**Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlı Döner Sermaye İşletmeleri,

**b)**Devlet Personel Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi,

**c)** Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri.

**2-  Dışişleri Bakanlığı:**

- Devlet Konukevi Döner Sermaye İşletmesi.

**3- Maliye Bakanlığı:**

**-**Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmesi.

**4- Milli Savunma Bakanlığı:**

**a)**Gülhane Askeri Tıp Akademisi Döner Sermaye İşletmeleri,

**b)**Askeri Hastaneler Döner Sermaye İşletmeleri,

**c)**Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri.

**5- Sağlık Bakanlığı**:

**a)**Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne Bağlı Sağlık Kurumları Döner Sermaye İşletmeleri,

**b)**Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğüne Bağlı (sağlık ocakları, ana çocuk sağlığı ve aile planlama merkezleri, sağlık evleri, 112 acil sağlık hizmetleri, halk sağlığı laboratuarları ve dispanserler dahil) Döner Sermaye İşletmeleri,

**c)**Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletmesi.

**6- İçişleri Bakanlığı:**

**a)**İstanbul Polis Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi,

**b)**Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**7- Milli Eğitim Bakanlığı:**

- Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı (Eğitim Teknolojileri dahil) Tüm Döner Sermaye İşletmeleri.

**8- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı:**

**a)**Yapı İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri,

**b)**Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi,

**c)**Teknik Araştırma ve Uygulama Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**9- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı:**

- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü Ankara Barajları ve Rekreasyon Tesisleri Döner Sermaye İşletmesi.

**10- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı:**

**a)**Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi,

**b)**İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkez Döner Sermaye İşletmesi.

**11- Kültür ve Turizm Bakanlığı:**

 Döner Sermaye İşletmeleri.

**12- Çevre ve Orman Bakanlığı:**

**-**Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**13- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı:**

**a)**Teknik Ziraat Döner Sermaye İşletmeleri,

**b)**Zirai Mücadele ve Karantina Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri,

**c)**867 ve 170 Sayılı Kanunlarla Kurulmuş Olan Döner Sermaye İşletmeleri,

**d)**Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri.

**14- Adalet Bakanlığı:**

- Yargıtay Yayınları Döner Sermaye İşletmesi.

**15- Üniversiteler:**

- Üniversiteler Döner Sermaye İşletmeleri.

**16- Yükseköğretim Kurulu Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi:**

- Döner Sermaye İşletmesi.

**B- AYLIK GAYRİSAFİ HASILATININ %20 SİNİ GENEL BÜTÇEYE**

**AKTARACAK OLAN İŞLETMELER**

**1- Başbakanlık:**

**a)** Basımevi Döner Sermaye İşletmesi,

**b)**Dini Yayınlar Döner Sermaye İşletmesi,

**c)**Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmesi,

**d)** Devlet İstatistik Enstitüsü Döner Sermaye İşletmesi.

**2- Adalet Bakanlığı:**

- Adli Tıp Kurumu Döner Sermaye İşletmesi.

**3- Ulaştırma Bakanlığı:**

- Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi.

**C-   AYLIK GAYRİSAFİ HASILATININ %30 UNU GENEL BÜTÇEYE**

**AKTARACAK OLAN İŞLETMELER**

**Bayındırlık ve İskan Bakanlığı:**

- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**D- YILSONU KARLARININ %10 UNU GENEL BÜTÇEYE AKTARACAK**

**OLAN İŞLETMELER**

**Çevre ve Orman Bakanlığı**

**a)**Çevre ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri,

**b)**OrmanGenel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri.

**II- GENEL BÜTÇEYE AKTARILACAK MİKTARLAR İLE YIL SONU KARLARININ BİLDİRİMİ VE ÖDENMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR**

**A- DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERCE YAPILACAK İŞLEMLER**

**1-** **Aylık Gayrisafi Hasılatın Tanımı**

Genel bütçeye aktarılacak miktarlara esas olan aylık gayrisafi hasılat, tahsil edilmiş olsun veya olmasın bir ay içinde tahakkuk eden;

- Her türlü mal satış hasılatı,

- Her türlü hizmet satış bedelleri,

- Faiz ve diğer gelirler,

toplamından oluşmaktadır. Bu toplamdan hasılatın elde edilmesine ilişkin yapılan giderler ve maliyetler ile daha önce ayrılıp Hazineye yatırılan tutarlar düşülmeyecektir.

Ancak bu hasılata, döner sermayeli işletmelerin kanun ve yönetmeliklerinde döner sermaye geliri olarak sayılan, iş ve hizmet karşılığı olmayan "Hazine Yardımı", "...bütçesinden verilen ödenek" ve "yıl sonu karlarının ertesi yıla aktarılmasından doğan gelirler" gibi gelirler dahil edilmeyecektir.

**2- Genel Bütçeye  Aktarılacak  Miktarların Hesaplanması ve Yatırılması**

**(Değişik : RG-11/04/2004-25430)** Genel Bütçeye Aktarılacak Miktarların Hesaplanması ve Yatırılması 2004 Mali Yılı Bütçe Kanununun 49 uncu maddesinin (i) fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, genel bütçeli daire ve katma bütçeli idarelere bağlı tüm döner sermayeli işletmelerin, genel bütçeye aktaracakları miktarlar için tahsilat esasına dayalı uygulamaya devam edilecektir.

Buna göre, işletmelerce, Tebliğin II/A-1 bölümünde tanımlanan aylık gayrisafi hasılat tutarından o ay itibarıyla tahsil edilen tutara, tespit edilen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarlar izleyen ayın 20 nci günü mesai saati sonuna kadar faaliyette bulundukları yerlere göre illerde defterdarlık muhasebe müdürlüklerine, ilçelerde malmüdürlüklerine Ek-1 "Döner Sermayeli İşletmeler Aylık Gayrisafi Hasılat Bildirimi" ile bildirilecek ve aynı süre içinde yatırılacaktır.

Genel ve katma bütçeye dahil daire ve idarelere bağlı hastanelerin döner sermaye işletmeleri (üniversitelerde tıp ve diş hekimliği fakülteleri), verdikleri hizmet karşılığında düzenleyecekleri faturalarda tedavi bedeli ile ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedelini ayrı ayrıgöstereceklerdir. Saymanlıklar da faturalarda gösterilen ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedellerini "603- İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri" kod ve adıyla açılan hesapta takip edecekler ve bu hesapta kayıtlı tutarlardan yapılan tahsilatlar üzerinden %5 Hazine hissesi ayıracaklardır. Tedavi bedelini ise eskiden olduğu gibi ilgili gelir hesaplarında takip edeceklerdir.

Ancak, düzenlenen tedavi faturaları içinde ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedeli bulunduğu halde, faturada bu tutar ayrı olarak gösterilmemişse, fatura tutarının tamamı saymanlıklarca faaliyet gelirlerine ilişkin (600 veya 601) hesaba alınacak ve bu tutarlardan tahsil edilen miktarlara %15 oranı uygulanmak suretiyle Hazine hissesi hesaplanacaktır. Söz konusu döner sermaye işletmeleri, faturaların yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmesi konusunda her türlü tedbiri alacaklardır. Saymanlıklar tahakkuk birimlerince düzenlenen tedavi faturalarında ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedeli ayrı gösterilmediği sürece 603 nolu hesabı çalıştırmayacaklardır.

Yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı bulundukları merkez kuruluşunda birleştirilen döner sermayeli işletmeler de dahil olmak üzere, yukarıda belirtilen bildirim ve ödeme yükümlülüğü her işletmece ayrı ayrı yerine getirilecektir."

**3- Genel Bütçeye Aktarılacak Miktarların Muhasebeleştirilmesi**

Döner sermayeli işletmeler, aylık gayrısafi hasılattan tahsil edilen tutarlar üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarları tahakkuk ettiğinde770- Genel YönetimGiderleri Hesabına borç, 362- Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına alacak, Hazineye yatırıldığında ise, 362- Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına borç, 100- Kasa veya 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak kaydedeceklerdir.

**4- Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi ile Karın Yatırılması**

Karlarını Hazineye yatırmakla yükümlü olan işletmeler, kuruluş kanunu ve yönetmeliklerinde özel bir hüküm yoksa, bilanço ve eklerinin Sayıştay Başkanlığına ve Bakanlığımıza gönderilme süresi sonuna kadar (Mali yılın bitiminden itibaren iki ay) bilançolarına göre tespit ettikleri safi gelirlerini (karlarını) Yönetmelik eki (25) örnek numaralı "Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi" ile bildirecekler ve aynı süre içerisinde muhasebe müdürlüğü veya malmüdürlüğüne yatıracaklardır.

Karlarını Hazineye yatırmak zorunda olmayan işletmeler ile yıl sonunda kar etmeyen işletmeler Yönetmelik eki (25) örnek numaralı bildirimin "Karın yatırılmasına ilişkin alındının tarihi ve no’su" sütununu boş bırakacak ve yukarıda belirtilen sürelerde muhasebe müdürlüğü veya malmüdürlüğüne vereceklerdir.

Yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı oldukları merkez müdürlüklerinde birleştirilen döner sermayeli işletmeler ise, dönem sonu karları ile ilgili herhangi bir bildirim ve ödemede bulunmayacak, bu yükümlülük ilgili merkez müdürlükleri tarafından yerine getirilecektir.

Döner sermaye işletmeleri (yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı oldukları merkez müdürlüklerinde birleştirilen döner sermaye işletmelerinde ise bunlar adına merkez müdürlükleri) Yönetmelik eki (25) örnek numaralı bildirimin onaylı bir örneğini, bilanço ve ekleriyle birlikte Bakanlığımıza göndereceklerdir.

**5- Zorunlu Hallerde Ödeme Süresinin Uzatılması**

Genel bütçeye aktarılacak miktarlar ve yıl sonu karlarını, belirlenen sürelerde ödeyemeyecek olan döner sermayeli işletmeler, ödemedeki gecikme nedenlerini açıkça bildirmek ve bildirilen hususları belgelendirmek suretiyle bildirim ve ödeme süresinden önce Bakanlığımıza müracaat edecekler ve alacakları talimata göre hareket edeceklerdir.

**6- Beyan ve Ödemenin Süresinde Yapılmamasının Sonuçları**

24/12/2003 tarihli ve 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanununun 49 uncu maddesinin (i) fıkrası hükmü gereğince, yıl sonu karları ile genel bütçeye aktarılacak miktarların zamanında yatırılmaması halinde söz konusu tutarlar, 1/1/2004 tarihinden itibaren 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanundaki usullere göre aylık %1 zamlı olarak tahsil edilecek ve hesaplanan zam, döner sermayelerin ita amiri ve saymanlarından yarı yarıya alınacaktır. Buna göre, ilgililerin herhangi bir yaptırım ile karşılaşmaması için, bildirim ve ödeme işlemlerini süresinde yerine getirmeleri gerekmektedir. Diğer taraftan madde hükmü gereği, zorunlu hallerde Maliye Bakanlığınca verilmiş ek süreler için zam uygulanmayacaktır.

**7- Bilgi Verme**

Genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler, kendilerine bağlı olarak faaliyete geçen döner sermayeli işletmelerin;

- Ad ve adreslerini,

- Faaliyet konularını ve faaliyete geçiş tarihlerini,

- Kurulmasına yetki veren kanun ve yönetmelikleri,

- Tahsis olunan sermaye ile ödenmiş sermayelerini, faaliyete geçiş tarihlerinden itibaren bir ay içinde Bakanlığımıza bildireceklerdir.

**8- Kayıt ve Tescil**

Yeni faaliyete geçen döner sermayeli işletmeler bulundukları yerdeki muhasebe müdürlükleri veya malmüdürlüklerine başvurarak kayıtlarını yaptıracak ve özel hesap numarası alacaklardır.

Kayıt ve tescil işlemi için Yönetmelik eki (29) örnek numaralı "Döner Sermayeli İşletmeler Kayıt Bildirimi" kullanılacaktır.

Evvelce kayıt ve tescil edilen döner sermaye işletmeleri geçmiş yıllarda aldıkları özel hesap numaralarını muhafaza edeceklerdir.

Döner sermayeli işletmelerden faaliyetlerine son verilenler ilgili kuruluşlarca, faaliyetin sona erme tarihinden itibaren bir ay içinde kayıtlı bulundukları muhasebe müdürlüğü veya malmüdürlüğüne bildirilecektir.

**B-      DEFTERDARLIK MUHASEBE MÜDÜRLÜKLERİ VE**

**MALMÜDÜRLÜKLERİNCE  YAPILACAK  İŞLEMLER**

Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri;

**1-** Döner sermayeli işletmelerce doldurularak verilecek olan Yönetmelik eki (29) örnek numaralı "Döner Sermayeli İşletmeler Kayıt Bildirimi"ni kabul edecek ve bu işletmelere özel hesap numarası vereceklerdir.

**2-** Her döner sermayeli işletme için Yönetmelik eki (30) örnek numaralı "Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Kartı" açacaklardır.

**3-** Döner sermayeli işletmelerden kaydını yaptırmayanların tespiti halinde, bu işletmeleri kayıt konusunda uyaracak, buna rağmen kaydını yaptırmamış olanları derhal Bakanlığımıza bildireceklerdir.

**4-** Kendilerine kayıtlı bulunan döner sermayeli işletmelerce verilecek olan Ek-1 “Döner Sermayeli İşletmeler Aylık Gayrisafi Hasılat Bildirimi”ni kabul edecekler, inceleyip doğruluğunu tespit ettikten sonra Hazineye yatırılması gereken miktarları tahsil edeceklerdir.

**5-**Döner sermayeli işletmelerce aylık gayrisafi hasılattan tahsil edilen tutardan hesaplanarak Hazineye yatırılan tutarlar ile Hazineye yatırılan yıl sonu karları 602- Bütçe Gelirleri Hesabının ilgili gelir yardımcı hesaplarına kaydedilecektir.

**6-** Kendilerine kayıtlı bulunan döner sermayeli işletmelerin aylık bildirimlerini süresinde vermelerini sağlayacak, verilmeyen bildirimleri araştıracak ve istemelerine rağmen bildirimde bulunmayan döner sermayeli işletmeleri Bakanlığımıza bildireceklerdir.

**III- MERKEZE VE SAYIŞTAYA GÖNDERİLECEK DEFTER, CETVEL VE BELGELER**

Yönetmeliğin 319 uncu maddesinde, döner sermayeli işletmelerce hesap döneminin bitiminden itibaren 2 ay içinde (Şubat ayı sonuna kadar) bir yıllık faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen ödeme ve muhasebeleştirme belgeleri ve eki kanıtlayıcı belgeler ile yönetim dönemi cetvelleri asıllarının Sayıştay Başkanlığına; yönetim dönemi cetvelleri (yevmiye defteri hariç) onaylı örneklerinin ise Bakanlığımıza ve bağlı oldukları idarelere gönderileceği belirtilmiş ve bu cetvellerin neler olduğu örnek numarasıyla birlikte aynı maddede gösterilmiştir. Ancak, Yönetmelikte gerekli değişiklikler yapılıncaya kadar Yönetmeliğin 319 uncu maddesinde sayılan belgelerden sadece aşağıda belirtilenlerin Bakanlığımıza gönderilmesi uygun görülmüştür. Sayıştay’a gönderilecek belgeler konusunda ise 319 uncu madde uygulamasına aynen devam edilecektir.

**A- MALİYE BAKANLIĞINA GÖNDERİLECEK BELGELER**

**1-** **Döner Sermayeli İşletmeler Dönem Sonu Faaliyet Raporu (Örn:27),**

- Bilanço (Örn:27/1),

- Gelir Tablosu (Örn: 27/2),

- Sermaye Hareketleri Tablosu (Örn:27/4),

**2-** **Genel Geçici ve Kesin Mizanlar (Örn:26),**

**3-** **Envanter ve Bilanço Defterinin (Örn:5) Bir Örneği ve Ekli Tutanaklardan,**

- Kasa Sayım Tutanağı (Örn:5/1),

- Banka Mevcudu Tespit Tutanağı (Örn:5/2),

**4- İşletme Bütçesi,**

**5- Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi (Örn:25),**

**6-** **Sayıştay İlamları Cetveli (Örn:28).**

Söz konusu cetveller ve eki tutanakların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Yönetmeliğin 314, 315, 316 , 317, 319 ve 351 inci maddelerinde belirtilmiştir.

Bu nedenle, yönetim dönemi cetvellerinin belirtilen maddelerde yapılan açıklamalara göre, herhangi bir aksaklığa meydan verilmeksizin tam olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

**B- BELGELERİN MALİYE BAKANLIĞINA GÖNDERİLMESİNDE**

**DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR**

**1**- Özel kanunlarında yer alan hükümler gereğince yıllık hesaplarını doğrudan Sayıştay’a değil, tetkik ve birleştirilmek üzere bağlı oldukları idarelerin Döner Sermaye Merkez Saymanlığına veya Müdürlüğüne gönderen işletmelerce de, aynı süre ve esaslar içerisinde yönetim dönemi cetvel ve belgeleri hazırlanarak merkeze gönderilecektir. Merkezde, hesaplardaki hata ve noksanlıklar giderildikten sonra düzenlenecek konsolide bilanço ve ekleri hesap döneminin bitiminden itibaren en geç 4 ay içinde Sayıştay Başkanlığına ve Bakanlığımıza gönderilecektir.

**2-** Hesap dönemi içinde faaliyette bulunmamış olan işletmeler ile kendilerine sermaye verildiği halde henüz faaliyete geçmemiş bulunan işletmeler, Yönetmeliğin 320 ve 321 inci maddelerine göre düzenleyecekleri bilançoyu Bakanlığımıza göndereceklerdir.

**3-** Döner sermaye hesaplarının, Devlet kesinhesabına süresinde intikal ettirilebilmesi için, yönetim dönemi cetvelleri ve eklerinin yukarıda belirtilen sürelerde gönderilmesi gerekmektedir. Herhangi bir nedenle gecikme olacağı takdirde, durum önceden gerekçesi ile Bakanlığımıza bildirilerek izin alınacaktır.

**4**- Bakanlığımıza gönderilecek yönetim dönemi cetvelleri torba veya paket içinde, “Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (Döner Sermaye ve Fonlar İnceleme Şubesi Müdürlüğü) Dikmen Caddesi No:82 Bakanlıklar/ANKARA” adresine gönderilecektir.

**5**- Bakanlığımıza ve Sayıştay Başkanlığına gönderilmesi gereken belgelerin doğru adrese gönderilmesi sağlanacaktır.

**C- ÖZELLİK ARZEDEN DİĞER HUSUSLAR**

**1**- Sermayeleri kanun ve yönetmelikte belirlenen limite ulaşan ve mevzuatlarında yıllık karlarının Hazineye veya ilgili katma bütçeye aktarılacağına ilişkin hüküm bulunan işletmelerce bilançolarına göre tespit edilen karlar, herhangi bir yazışmaya meydan verilmeksizin bu Tebliğin II/A-4 bölümünde belirtilen süre içinde ilgili genel bütçe saymanlığına veya katma bütçe saymanlığına yatırılacak ve karşılığında alınan vezne alındısının onaylı örneği Bakanlığımıza gönderilecek bilançoya bağlanacaktır.

**2**- Kanun ve yönetmeliklerinde karlarının sermayelerine veya gelirlerine ekleneceği belirtilen işletmelerce, bu işlem karın elde edildiği hesap döneminde değil, ertesi hesap döneminde yapılacak ve böylece dönem karları bilançoda ve gelir tablosunda sermayeye veya gelire eklenmeden gösterilecektir.

**3-** Zararlar hiç bir suretle sermayeden düşülmeyecek, gelecek yılların karlarından mahsup edilmek üzere,580- Geçmiş Yıllar Zararları Hesabına devredilecektir.

**4**- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 18 inci maddesinin (k) bendi gereğince döner sermayeli işletmelerce her yıl Aralık ayı sonunda tespit edilen gayrısafi hasılat üzerinden (%1) oranında ayrılan tutarlar, en geç ertesi yıl Ocak ayı sonuna kadar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğünün Ziraat Bankası Samanpazarı Şubesi nezdindeki 30401/85554 numaralı hesabına gönderilecektir.

**5**- Yönetmeliğin 18 inci maddesine göre kasadan yapılacak ödeme miktarı ile 19 uncu maddesi uyarınca ertesi günü yapılacak ödemeleri karşılamak üzere kasada alıkonulabilecek azami miktarlarla ilgili olarak, “Parasal Sınırlar Süreler ve Oranlar”a ilişkin 3 sıra no.lu Genel Tebliğ ile belirlenen limitler uygulanacaktır.

Birden fazla döner sermayeli işletmeye hizmet vermek üzere oluşturulan saymanlıklarda söz konusu limitler her işletme için ayrı ayrıdikkate alınacaktır. Ancak, kasası olmayan işletmelerin kasa limiti dahilindeki ödemeleri “Hesaba Aktarma Suretiyle Ödeme”ye ilişkin 7 sıra no.luGenel Tebliğde belirtilen esaslara göre yapılacaktır.

**6-** Döner sermayeli işletmelerin aylık gayrisafi hasılatından genel bütçeye aktarılacak miktarlar ile mevzuatındaki hükümler uyarınca Hazineye yatırılacak olan yıl sonu karlarının bildirim ve ödenmesi işlemleri, Yönetmeliğin 310-313 üncü maddelerinde açıklanan esaslara göre yapılacaktır.

**7-(Değişik:RG-11/04/2004-25430)**Hastane döner sermaye işletmeleri, genel bütçeye aktarılacak miktarlarla ilgili olarak düzenlenen Ek-1 "Döner Sermayeli İşletmeler Aylık Gayrisafi Hasılat Bildirimi" ile yıl sonlarında düzenlenen Yönetmelik eki (25) örnek numaralar "Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi" ni ilaç ve tıbbi sarf malzeme gelirleri için %5, bunun dışındaki gelirleri için ise %15 oranına göre ayrı ayrı düzenleyecek ve Bakanlığımıza göndereceklerdir."

**8-**Yönetmelik eki (25) örnek numaralı “Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi” düzenlenirken, ait olduğu yıla ilişkin 12 aylık Hazine hissesi tutarları ile bu tutarların yatırıldığına dair vezne alındı tarih ve numaraları, bu konuda tekrar yazışmaya mahal vermeyecek derecede açık ve düzenli bir şekilde yazılacaktır. Söz konusu bildirim sadece ait olduğu yıla ilişkin olarak doldurulduğundan, Ocak-Aralık dönemine ilişkin olarak bildirilen gayrisafi gelirden tahsil edilen tutarlar ve bu tutarlar üzerinden hesaplanan ve ödenen hazine hisseleri bildirime yazılacaktır. Örneğin, 2002 yılına ilişkin söz konusu bildirim düzenlenirken Aralık 2001 ayına ait olup 20/1/2002 tarihinde ödenmiş olan Hazine hissesi tutarı ve bu tutarın yatırıldığına dair vezne alındı tarih ve numarası yazılmayacaktır. Diğer taraftan dönemler itibarıyla beyan edilen gayrisafi gelirden tahsil edilen tutarlar ve bu tutarlar üzerinden hesaplanan hazine hissesi ile vezne alındısı karşılığı ödenen hazine hisseleri toplamı kontrol edilecek ve hazine hisselerinin zamanında hazineye intikali sağlanacaktır. Gerek hazine hissesi ve gerekse yıl sonu karlarına ilişkin olarak Bakanlığımıza erteleme talebinde bulunan ve bu talebi uygun görülen işletmeler, ertelenen tutarların ödendiğine ilişkin vezne alındılarının bir örneğini, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren bir hafta içinde yazı eki olarak Bakanlığımıza göndereceklerdir. Erteleme talebi uygun görülmek suretiyle ödenen hazine hisseleri hiçbir şekilde Yönetmelik eki (25) örnek numaralı “Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi”ne yazılmayacak, bildirimin altına not şeklinde açıklama yapılacaktır.

**9-**Yönetmeliğin 31 inci maddesinde açıklandığı üzere, işletmelerin bankada bulundurdukları tutarın üzerinde çek ve gönderme emri düzenlemeleri, vadeli çek keşide etmeleri ve çek ve gönderme emri dışında başka belgelerle bankadan ödeme ve gönderme yaptırmaları mümkün bulunmamaktadır.

**10**- Döner sermayeli işletmelerde maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması ve hesaplara alınması işlemlerine ilişkin gerekli açıklamalar Yönetmeliğin 113-122 nci maddelerinde yapılmış olup, bu esaslara göre ayrılacak olan amortisman tutarları ilgili gider hesabına (730-740 veya 770) borç, 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilecektir. Ancak, bir maddi duran varlık için ayrılan amortisman payları toplamı, maddi duran varlığın kayıtlı değerine eşit hale geldikten sonra da maddi duran varlığın kullanılmasına devam edilmesi halinde, artık amortisman payı ayrılmaksızın kayıtlarda bekletilecektir.

**11**- Bakanlığımıza gönderilen bilançoların incelenmesinden, sermayesi merkeze ait olan, diğer bir deyimle sermayeleri bağlı bulundukları idarelerce tahsis edilen işletmelerde, sermayeye mahsuben merkezden gönderilen nakdi ve ayni değerlerin hesaplara alınmasında hatalı işlemler yapıldığı anlaşılmaktadır. Sermayeleri kanunla ya da kanunda yer alan hükümler gereğince bağlı bulundukları idarelerce tahsis edilen işletmelerde, tahsis edilen sermayeye mahsuben gönderilen nakdi veya ayni değerler alındığında, ilgisine göre**,**102- Bankalar Hesabı, 255- Demirbaşlar Hesabıveya ilgili hesaba borç, 501-Ödenmemiş Sermaye Hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilecektir.

**12-** Yönetmeliğin 114 üncü maddesi ile kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 298 inci maddesinde düzenlenen yeniden değerleme müessesesinden yararlanma konusunda bir ihtiyarilik tanınmıştır. Bunun dışında kalan işletmelerde ise yeniden değerleme zorunlu kılınmıştır. Bu nedenle gerek zorunlu olmalarından ve gerekse ihtiyarilikten dolayı bu sistemden yararlanmak isteyen işletmeler, VUK’nun mükerrer 298 inci maddesinde belirlenen usul ve esaslar dahilinde bilançolarına dahil amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış amortismanları, yeniden değerlemeye tabi tutacaklardır.

**13-**Döner sermayeli işletmeler, yıl içinde gelir hesaplarının (60, 64, 67 grup hesapların) borcuna hesap düzeltmesi, hasılattan yapılan iade v.s. adı altında hiçbir kayıt yapmayacaklar, bu tür düzeltme ve iade kayıtlarını “61-Satış İndirimleri” grubu hesaplarında takip edeceklerdir.

**14-** Döner sermaye işletmeleri faaliyetlerinden hasılat elde etmemiş olsalar bile takip eden ayın 20’sine kadar ilgili muhasebe müdürlüğü veya malmüdürlüğüne aylık gayrisafi hasılat bildirimini vereceklerdir.

**15**- Döner sermaye saymanlıkları, ödemelerini genel ve katma bütçeli saymanlıklarda olduğu gibi “Hesaba Aktarma Suretiyle Ödeme”yeilişkin 7 sıra nolu Genel Tebliğ esasları dahilinde gerçekleştireceklerdir.

**IV- DÖNER SERMAYELİ İŞLETME GELİRLERİNİN BANKA KREDİ KARTLARI İLE TAHSİL EDİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR**

Bankacılık sektöründeki gelişmeler ve banka kredi kartları kullanımının yaygınlaşması nedeniyle, döner sermaye saymanlıklarında mal ve hizmet bedellerinin çağdaş ve güvenli bir ödeme aracı olan banka kredi kartları aracılığı ile tahsil edilmesi ve bu suretle hizmet kalitesinin artırılması gerekli görülmüştür.

Gelirlerini banka kredi kartlarıyla tahsil etmek isteyen işletmeler, Bakanlığımız iznine gerek olmaksızın aşağıda belirtilen usul ve esaslar dahilinde bu imkandan yararlanabilirler.

**A-      KREDİ KARTI ÜYE İŞYERİ SÖZLEŞMESİ”NDE YER ALMASI GEREKEN HUSUSLAR**

Döner sermaye saymanlıklarına yönelik olarak uygulanan bu sistemin temel özelliğini, kredi kartıyla yapılan tahsilat dolayısıyla saymanlığın bankaya komisyon ödemeyecek olması oluşturmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin bankalarla yapacakları “Kredi Kartı Üye İşyeri Sözleşmesi”nde;

**1-** Bankanın, kredi kartı ile yapılan tahsilat toplamı üzerinden herhangi bir komisyon almayacağı,

**2-** Kredi kartı ile yapılan tahsilat tutarının tamamının banka tarafından, tahsilatın yapıldığı günü izleyen en fazla 25 (yirmibeş) gün içinde (bu günün tatile rastlaması halinde, tatilin bitimini izleyen ilk iş günü), kredi kartı anlaşması yapılan banka şubesinde açılmış olan üye işyeri hesabından döner sermaye saymanlığının banka (T.C.Merkez Bankası veya T.C.Ziraat Bankası) hesabına EFT yoluyla aktarılacağı,

**3-** İki günü geçen tatil günlerinde yapılacak tahsilatların bloke süresinin, tatilin bitimini izleyen ikinci iş günü başlayacağı,

**4-** P.O.S. cihazları ve bu cihazlarda kullanılacak tüm sarf malzemelerinin (şerit, P.O.S. rulosu vb.) banka tarafından bedelsiz olarak sağlanacağı,

**5-** P.O.S. cihazlarında olabilecek arızaların (PTT hat arızaları hariç), banka yetkililerine bildirildiği tarihten itibaren en geç 5 (beş) iş günü içerisinde giderileceği,

**6-** P.O.S. cihazlarının kullanımına ilişkin olarak banka yetkilileri tarafından gerekli eğitimin verileceği,

hususları yer alacak ve “Kredi Kartı Üye İşyeri Sözleşmesi“ ilgili banka şube müdürleri ile döner sermaye işletmelerinin ita amirleri ve döner sermaye saymanları tarafından müştereken imzalanacaktır.

**B- DÖNER SERMAYE SAYMANLIKLARI TARAFINDAN YERİNE GETİRİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

**1-** P.O.S. cihazının kullanımı için en az bir adet şehirlerarası otomatik telefon hattı tahsis edilecektir. Telefon hattı sayısı, kullanılacak P.O.S. cihazı sayısına göre banka yetkilileri ile varılacak mutabakat sonucu arttırılabilecektir.

**2-** P.O.S. cihazlarının kullanımı ile ilgili olarak banka yetkilileri tarafından verilecek eğitimlere ilgililerin katılımı sağlanacaktır.

**3-** P.O.S. cihazları, tahsilatın yoğun olduğu ve kart sahiplerinin kolayca ulaşabilecekleri veznelere konulacaktır.

**4-** “Gün Sonu Raporu” ve “Satış Sonuçları Gönderme Raporu” hergün saat 23.00’e (Yirmiüç) kadar, P.O.S. cihazından alınacaktır

**C- BANKA KREDİ KARTLARININ KABULÜ VE KULLANILMASI**

**1-**Resimli bir kimlik belgesi ile (nüfus cüzdanı, sürücü belgesi vs.) hüviyet kontrolü yapılarak kartı kullanan kişinin gerçek kart hamili olduğu saptanacaktır.

**2-**Banka kredi kartı ile yapılan tahsilatı müteakip kart hamiline, P.O.S. cihazından alınan “Satış Belgesi”nin ilgili bölümü, ad ve soyad da yazılmak suretiyle imzalatılacak ve imzanın karttaki imza ile aynı olup olmadığı kontrol edilecektir.

**3-**Kredi kartı ile avans olarak tahsil edilen miktarın, tedavinin sonuçlanmasını müteakip mal veya hizmet satış bedelinden fazla olduğunun anlaşılması üzerine, aynı kredi kartı ile P.O.S. cihazının fonksiyonları kullanılarak fazla olan miktar kadar iade işlemi yapılacak ve cihazdan alınacak “Alacak Belgesi”de yukarıda açıklandığı şekilde kart hamiline imzalatılacaktır.

**4-** Hizmetten yararlanan kişi ile banka kredi kartı hamilinin farklı kişiler olması halinde, karışıklıklara meydan verilmemesi açısından hizmetten yararlanan kişinin ad ve soyadı da “Satış Belgesi” veya “Alacak Belgesi”nin uygun bir yerine yazılacaktır.

Belirtilen işlemlerden sonra kart hamiline “Satış Belgesi” veya “Alacak Belgesi”nin ikinci nüshası verilecektir.

**D-      KREDİ KARTI ALINDILARININ ŞEKLİ, BASIMI VE**

**KULLANILMASI**

Banka kredi kartı ile yapılan tahsilat karşılığında, hizmetten faydalanan kişiye (veya yakınına) Yönetmelik eki (9) örnek numaralı “Kredi Kartı Alındısı**”** verilecektir.

Kredi kartı alındıları, her ciltte 50 adet olmak üzere seri ve sıra numaralı olarak döner sermaye işletmelerince bastırılacak ve döner sermaye saymanlıklarına zimmetle teslim edilecektir. Bastırılan alındıların sayıları, en geç 7 gün içinde Maliye Bakanlığına (Muhasebat Genel Müdürlüğü) bildirilecektir.

Döner sermaye saymanlıkları kendilerine zimmetle teslim edilen banka kredi kartı alındılarına ilişkin bilgileri Alındı Kayıt Defterine (Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği eki, Örnek No: 27) kayıt edeceklerdir.

**E- MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ**

Bir gün içinde banka kredi kartı ile yapılan tahsilat tutarları, gün sonunda düzenlenecek Saymanlık İşlem Fişi ile muhasebeleştirilecek ancak, avans olarak tahsil edilen tutarlar Yardımcı Deftere kişi bazında kaydedilecektir. Saymanlık İşlem Fişine, kredi kartı alındılarının ikinci nüshası ve “Gün Sonu Raporu” ile “Satış Sonuçları Gönderme Raporu” eklenecektir.

Banka kredi kartı ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesinde Yönetmeliğin 45 ve 156 ncı maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Ayrıca döner sermaye saymanlıklarınca, tahsilatın zamanında saymanlık hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediğine yönelik kontrollerin düzenli bir şekilde yapılarak, çıkabilecek aksaklıkların giderilmesi gerekmektedir.

**V- İSTİHKAKLARDAN MÜKELLEFLERİN  BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN KESİNTİLERE İLİŞKİN İŞLEMLER**

**A- VERGİ BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN KESİNTİLER**

Bilindiği üzere 2/4/2002 tarihinde yayımlanan 2002/1 seri no.lu Tahsilat İç Genelgesi ile vergi borcu araştırmasına ilişkin olarak vergi daireleri ile saymanlıklar arasında kurulan sisteme 2002/1 sayılı Genelgenin yayımından itibaren döner sermaye saymanlıkları da dahil edilmiştir. Bu nedenle döner sermaye saymanlıklarının 1993/6 seri no.lu Tahsilat İç Genelgesi ve bunda değişiklik yapan genelgelerdeki esaslara göre işlem yapması gerekmektedir. Tahsilatın hızlandırılmasıyla ilgili olarak Bakanlığımızca yayımlanan tahsilat iç genelgeleri esaslarına göre, istihkak sahiplerinin hakedişlerinden vergi borçlarına karşılık kesilen tutarlar, “364- İstihkaklardan Vergi Borçlarına Karşılık Yapılan Kesintiler” kod ve adıyla açılan hesapta izlenecektir.

Vergi borcunun ödenmiş sayılabilmesi için, kesilerek tahsil edilen bu tutarın alacaklı vergi dairesinin hesabına intikal ettirilmiş olması zorunludur. Bu nedenle, saymanlıklarca ilgili vergi dairelerine ödenmek üzere istihkak sahiplerinin vergi borçlarına karşılık olarak yapılan tahsilat tutarı en geç ertesi iş günü sonuna kadar alacaklı vergi dairesine ödenecektir.

Bu işlemler sırasında düzenlenen Gönderme Emirlerinde mükellefin adı-soyadı ve sicil numarasına mutlaka yer verilecek, havaleyi yapacak bankanın da havaleye ilişkin bilgi dekontlarında bu bilgilere mutlaka yer vermesi sağlanacaktır.

**B- SSK PRİM BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN KESİNTİLER**

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa göre çıkarılan Sigorta Primlerinin Hakedişlerden Mahsup Edilmesi ve Ödenmesi ile Kesin Teminatların İadesi Hakkında Yönetmelik hükümleri gereğince, istihkak sahiplerinin hakedişlerinden SSK prim borçlarına karşılık yapılan kesintiler “365- İstihkaklardan SSK Prim Borçlarına Karşılık Yapılan Kesintiler” kod ve adıyla açılacak hesapta izlenecektir.

Mükelleflerin ödenmeyen prim borçları nedeniyle daha fazla gecikme cezasına muhatap olmaması bakımından, ilgili yönetmelik esasları dahilinde istihkaklardan prim borçlarına karşılık tahsil edilen bu tutarların geciktirilmeksizin ilgili kurum hesabına aktarılmak suretiyle ödenmesi gerekmektedir.

**VI- YÜRÜRLÜK**

14/1/2003 tarihli ve 24993 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   |  | **DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER AYLIK** |  |  |  |  | **EK-1** |   |   |
|   | **GAYRİSAFİ HASILAT BİLDİRİMİ** |  |  |  |  |  |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | DÖNEM        ..../....20.. |   |   |   |   | ÖZELHESAP NO |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | DÖNER SERMAYELİ İŞLETMENİN | ADI |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | BAĞLI OLDUĞU İDARE |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | KAYITLI OLDUĞU YER                              (İl Muh.Md./ Mal Md.) |   |   |
|   | ADRESİ |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | GAYRİSAFİ HASILATTAN YAPILAN TAHSİLAT TUTARI |   |   |   |
|   | UYGULANACAK ORAN |   |   |   |   |   |   |   |
|   | ÖDENECEK TUTAR  |   |   |   |   |   |   |   |
|   | TAHSİLATA AİT ALINDININ | TARİHİ |   |   |   |
|   |   |   | NO'SU |   |   |   |
|   |  BİLDİRİMİN VERİLDİĞİ | TARİH |   |   |   |
|   |   |   | GELİŞ KAYIT NO |   |   |   |
|   | AÇIKLAMA : |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | (2 nüsha olarak Muhasebe Müdürlüğü veya Malmüdürlüğüne verilecek) |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | [(Değişik: 17/11/2004-25643)](http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/yonetmelik/9.5.9002-de%C4%9Fi%C5%9Fiklik.htm)  |   |   |   |           Yetkili İmzalar |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   | Sayman                 Müdür |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Tebliğ olunur.