

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE - FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE'DEKİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN
ULUSLARARASI STANDARTLARLA KARŞILAŞTIRILMASI
VE YENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN
OLUŞTURULMASI**

92808

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Araş. Gör. Serap Sebahat YANIK

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Ankara-2000

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Serap Sebahat YANIK'a ait "Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması" adlı çalışma, jürimiz tarafından Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı'nda DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(imza)

Başkan

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

(imza)

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı (Danışman)

(imza)

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

ÖNSÖZ

Ülkemizde son yıllarda muhasebe alanında yapılan çalışmalar çerçevesinde önemli adımlar atıldığını görmekteyiz. SPK'nun kuruluşu ve ardından öneri olarak getirilen Standart Genel Hesap Planı ve tek tip mali tablolar önem arz etmektedir. En önemlisi 26.12.1992 tarihinde yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen "Tek Düzen Hesap Planı"dır. 1994 yılından bu yana uygulanan bu tebliğ ile özel kesimin muhasebe uygulaması disipline edilmiş ve muhasebenin bilgi üretme işlevi ön plana çıkmıştır. Muhasebe alanındaki bu yenilikçi çalışmalar Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Aracı Kurumlar içinde yapılmıştır.

Ancak, devletin bu konuda özel kesimin gerisinde kaldığını görmekteyiz. Devlet muhasebesinin yeniden yapılanması için Maliye Bakanlığı'nca bazı çalışmalara başlanmış fakat sonuçlandırılmamıştır. Bu çalışmanın devlet muhasebesi alanında yapılan veya yapılacak çalışmalara yardımcı olacağı kanaatindeyiz.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR CETVELİ	viii
TABLolar VE ŞEKİLLER CETVELİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA DEVLET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI	3
2. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ	4
2.1. Kapsam Açısından	4
2.1.1. Gelir ve Giderlerin İzlenmesi Açısından	5
2.1.2. Varlıklar ve Borçların İzlenmesi Açısından	6
2.2. Muhasebe İlkeleri Açısından	7
2.2.1. Temel Kavramlar	7
2.2.2. Gelir Tablosu İlkeleri	10
2.2.3. Bilanço İlkeleri	10
2.3. Kullanılan Hesap Planı Açısından	14
3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ DAYANAĞINI OLUŞTURAN GÖRÜŞLER	15
3.1. Devlet Muhasebesi Görüşleri	15
3.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri	16
3.3. Türkiye’de Uygulanan Devlet Muhasebesi Sistemi	19

4. DEVLET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER	19
4.1. Uluslararası Devlet Muhasebesi Taslaklarında Gelirlerin Tanımı ve Açıklanması Çalışması - PSC 9	21
4.1.1. Devlet Muhasebesinde Gelirin Tanımı	21
4.1.2. Devlet Muhasebesinde Gelirin Sınıflandırılması	22
4.1.3. Devlet Muhasebesinde Gelirlerin Farklı Esaslara Göre Muhasebeleştirilmesi	29
4.2. Uluslararası Devlet Muhasebe Taslaklarında Harcamaların ve Giderlerin Tanımı ve Açıklanması Çalışması - PSC 10	35
4.2.1. Devlet Muhasebesinde Harcamaların ve Giderlerin Tanımı	35
4.2.2. Devlet Muhasebesinde Giderlerin Sınıflandırılması	39
4.2.3. Devlet Muhasebesinde Harcamaların ve Giderlerin Farklı Esaslara Göre Muhasebeleştirilmesi	55
4.3. Uluslararası Devlet Muhasebesi Taslaklarında Varlıkların Tanımı ve Genel Özellikleri Çalışması - PSC 5	59
4.3.1. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Tanımı	59
4.3.2. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Sınıflandırılması	61
4.3.2.1. Mali Varlıklar	61
4.3.2.2. Maddi Varlıklar	62
4.3.2.3. Maddi Olmayan Varlıklar	65
4.3.3. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Farklı Esaslara Göre Muhasebeleştirilmesi	68
4.3.4. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Değerlemesi	75
4.4. Uluslararası Devlet Muhasebesi Taslaklarında Borçların Tanımı ve Raporlanması - PSC 6	77
4.4.1. Devlet Muhasebesinde Borçların Tanımı	77
4.4.1.1. Borç Kavramı	79
4.4.1.2. Borç Olasılıkları Kavramı	80
4.4.1.3. Taahhütler Kavramı	84
4.4.2. Devlet Muhasebesinde Borçların Sınıflandırılması	87

4.4.3. Devlet Muhasebesinde Borçların, Borç Olasılıklarının ve Taahhütlerin Muhasebeleştirilmesi	88
4.4.3.1. Devlet Muhasebesinde Borçların Farklı Muhasebe Esasları Altında Muhasebeleştirilmesi	88
4.4.3.2. Devlet Muhasebesinde Borç Olasılıklarının Muhasebeleştirme İşlemleri	91
4.4.3.3. Devlet Muhasebesinde Taahhütlerin Muhasebeleştirme İşlemleri	93

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE NAKİT ESASI - TÜRKİYE UYGULAMASI

1. DEVLET MUHASEBESİNDE NAKİT ESASI	96
2. TÜRKİYE UYGULAMASI	97
2.1. Türkiye Devlet Muhasebesi Sistemi Uygulaması	97
2.2. Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi	98
2.3. Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin İşleyişi	100
2.3.1. Örgüt Yapısı	100
2.3.2. Devlet Muhasebesini Uygulamada Sorumluluk Bölüşümü	106
2.3.3. Mevcut Devlet Muhasebesi Sistemi Hesap Planı	112
2.3.4. Mevcut Devlet Muhasebe Sisteminde İşlemler	114
2.3.4.1. Bütçeleme	114
2.3.4.1.1. Bütçeleme Sistemleri	115
2.3.4.1.2. Bütçe Uygulama Süreci	119
2.3.4.1.3. Bütçe Hazırlama Çalışmaları	125
2.3.4.1.4. Bütçenin Uygulanması	127
2.3.4.1.5. Bütçe Hesaplarının Kapatılması	133
2.3.4.2. Gerçekleşen İşlemler	135
2.3.4.2.1. Muhasebe İçi İşlemler	135
2.3.4.2.2. Muhasebe Dışı İşlemler	160

2.3.4.3. Raporlama	172
2.3.4.3.1. Saymanlıkların Raporlama İşlemleri	173
2.3.4.3.2. Merkezde Raporlama İşlemleri	176

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASI - AVUSTRALYA UYGULAMASI

1. DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASI	179
1.1. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esasını Gerekli Kılan Nedenler	179
1.2. Geçiş Uygulamaları	181
1.3. Dünyada Tahakkuk Esasının Uygulanışı	183
2. AVUSTRALYA UYGULAMASI	184
2.1. Örgütlenme	184
2.2. Federal Yönetimin, Devlet Birimlerinin ve Yerel Hükümetlerin Muhasebe Sistemi	186
2.2.1. Federal Yönetimin Muhasebe Sistemi	187
2.2.1.1. Hedef Aldığı Finansal Tablolar	187
2.2.1.2. Varlıklarının Tanımı ve Sınıflandırılması	195
2.2.1.3. Kaynaklarının Tanımı ve Sınıflandırılması	197
2.2.1.4. Gelirlerin Tanımı ve Sınıflandırılması	199
2.2.1.5. Giderlerin Tanımı ve Sınıflandırılması	201
2.2.2. Hükümet Birimlerinin Muhasebe Sistemi	204
2.2.2.1. Hedef Aldığı Finansal Tablolar	205
2.2.2.2. Varlıkların Tanımı ve Sınıflandırılması	209
2.2.2.2.1. Varlıkların Değerlemesi	212
2.2.2.3. Kaynakların Tanımı ve Sınıflandırılması	214
2.2.2.4. Gelirlerin Tanımı ve Sınıflandırılması	216
2.2.2.5. Giderlerin Tanımı ve Sınıflandırılması	220

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İÇİN DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ÖNERİSİ

1. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN AMACI VE KAPSAMI	223
2. DEVLET MUHASEBESİ İLKELERİ	225
2.1. Temel Kavramlar ve Muhasebe İlkelerinin Açıklanması	225
2.2. Devlet Muhasebesine Özel İlkeler	225
3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE ÖZELLİK ARZEDEN UYGULAMA ESASLARI	227
3.1. Devlet Muhasebesinde Değerleme	228
3.2. Devlet Muhasebesinde Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması	230
3.3. Devlet Muhasebesinde Gider Akışı	233
4. DEVLET MUHASEBESİNDE HEDEFLENEN RAPORLAR	236
4.1. Bilanço	236
4.2. Faaliyet Durum Tablosu	238
4.3. Nakit Akışı Tablosu	241
5. DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI	242
5.1. Bilanço Hesapları	242
5.1.1. Aktif Hesaplar	242
5.1.1.1. Dönen Varlıklar	243
5.1.1.2. Duran Varlıklar	251
5.1.2. Pasif Hesaplar	255
5.1.2.1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	255
5.1.2.2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	262
5.1.2.3. Özkaynaklar	264
5.2. Gelir ve Gider Hesapları	266
5.2.1. Gelirler	266
5.2.2. Giderler	267

5.3. Bilanço Dışı İşlemler	269
SONUÇ	273
KAYNAKÇA	277
EKLER	283
Ek 1: Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı	283
Ek 2: 1999 Yılı Bütçe Kanunu Ekli Cetvelleri	284
Ek 3: Türk Devlet Muhasebesi Hesap Planı'nda Yer Alan Hesaplar	285
Ek 4: Bilanço Dönüştürme Tablosu	289
Ek 5: Gelir ve Gider Hesapları Dönüştürme Tablosu	295
Ek 6: Bilanço Dışı İşlemler (Nazım Hesaplar) Dönüştürme Tablosu	296
ÖZET	298
ABSTRACT	300

KISALTMALAR CETVELİ

AARF	: Australian Accounting Research Foundation
A.A.S.	: Australian Accounting Standards
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.yayın	: Adı Geçen Yayın
bkz.	: Bakınız
CASG	: Capital Accounting Steering Group
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants
CIPFA	: Chartered Institute of Public Finance and Accountant
D.M.Y.	: Devlet Muhasebesi Yönetmeliği
FASAB	: Federal Accounting Standard Advisory Board
FRS	: Financial Reporting Standard
GAARF	: Government Accounting, Auditing and Financial Reporting
GASB	: Government Accounting Standards Board
GFOA	: Government Finance Officers Association
GFS	: Government Financial Statistics
GMK	: Genel Muhasebe Kanunu
Hiz	: Hizmet
IAS	: International Accounting Standards
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federal Accounting Committee
IMF	: International Monetary Fund
INTOSAI CAS	: Committee on Accounting Standards
Mal.	: Maliyet
md.	: Madde
NZSA	: New Zealand Society Accountants
OMB	: Office of Man Agement and Budget
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development

PS	: Public Sector
PSAR	: Public Sector Accounting Recommendation
PSAAB	: Public Sector Accounting Auditing Board
PSC	: Public Sector Committee
SAC	: Statement of Accounting Concepts
SAP	: Standards Accounting Practice
SC	: Statements of Concepts
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSAP	: Statement of Standard Accounting Practice
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TABLOLAR VE ŞEKİLLER CETVELİ

TABLO NO	TABLO ADI	Sayfa
Tablo 1	Kamu Gelirlerinin Sınıflandırılması	28
Tablo 2	Yeni Zelanda ve Yeni Güney Wales Eyaletlerinin Giderlerinin Fonksiyonlarına Göre Karşılaştırılması	41
Tablo 3	Ülkelerin Borç Tanımlarının Karşılaştırılması	80
Tablo 4	Ülkelerin Borç Olasılıkları Yaklaşımlarının Karşılaştırılması	83
Tablo 5	Ülkelerin Taahhütlerinin Tanımların Karşılaştırılması	85
Tablo 6	Ülkelerin Borç Olasılıklarıyla İlgili Raporlama Koşullarının Karşılaştırılması	92
Tablo 7	Ülkelerin Taahhütlerle İlgili Raporlama Koşullarının Karşılaştırılması	94
Tablo 8	Üretimde Kullanılacak İlk Madde ve Malzemenin Mamule Dönüşme Tablosu	167
Tablo 9	Saymanlıkların Aysonu İtibariyle Düzenledikleri Cetveller	174
Tablo 10	Gider-Gelir Kesin Hesap Cetveli	177
Tablo 11	Federal Yönetimin Finansal Performans Özet Tablosu	189
Tablo 12	Federal Yönetimin Finansal Performans Analiz Tablosu ...	190
Tablo 13	Federal Yönetimin Varlıklar ve Kaynaklar Özet Tablosu ...	191
Tablo 14	Federal Yönetimin Nakit Akım Tablosu	193
Tablo 15	Federal Yönetimin Vergi Gelirleri, Çeşitleri ve Değerleme Ölçüleri Tablosu	200
Tablo 16	Hükümet Birimlerinin Faaliyet Tablosu	206
Tablo 17	Hükümet Birimlerinin Finansal Durum Tablosu	207
Tablo 18	Hükümet Birimlerinin Nakit Akım Tablosu	208
Tablo 19	Bilanço Kalemlerinin Değerleme Tablosu	229
Tablo 20	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Tablosu	232
Tablo 21	Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Gider Akış Tablosu	235

TABLO NO	TABLO ADI	Sayfa
Tablo 22	Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Bilanço	237
Tablo 23	Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Faaliyet Durum Tablosu	239
Tablo 24	Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Nakit Akış Tablosu	241



GİRİŞ

Hızla büyüyen ve globalleşen dünyada devletlerin ekonomideki ağırlığı giderek küçülmektedir. Ancak dünyadaki birçok ülkede en büyük “ekonomik birim” hâlâ devlettir. Devlet gerek iktisadi birimleri vasıtasıyla, gerek ekonomiden çektiği kaynaklar vasıtasıyla ve gerekse en büyük tüketici grubunu oluşturması nedeniyle ekonomiye doğrudan ya da dolaylı olarak müdahale etmektedir. Bu nedenle devlet muhasebe sisteminin kamunun varlıklarının ve kaynaklarının gereği gibi izlenmesine, gelir ve gider yönetiminin etkinliğinin denetlenmesine imkan verecek niteliklere sahip olması gerekir. Devletin çeşitli yollarla elde ettiği gelirleri ile çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi için katlandığı giderleri ve diğer işlemleri kaydederek bunların bütçe ile denetlenmesine imkan sağlaması devlet muhasebesinin esas amacı olarak görülmektedir.

Çalışmamızın amacı, devletin varlıkları ile borçlarını ve gelirleri ile giderlerini genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası devlet muhasebesi standartlarına göre kayıtlamasını ve raporlamasını sağlayacak bir muhasebe sisteminin kurulmasıdır.

Bu çalışmada, mevcut devlet muhasebe sistemimizin eksik yönleri ortaya konularak Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu yeni bir muhasebe sistemi önerilmiştir.

Çalışmamız giriş ve sonuç bölümünden başka 4 ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; devlet muhasebesinin genel özellikleri ve uluslararası devlet muhasebe taslaklarında yer alan kamu varlıklarının, borçlarının, gelirlerin ve giderlerinin tanımı ve sınıflandırılması ve farklı muhasebe esasları altında muhasebeleştirilmelerin özellikleri üzerinde durulmuştur.

Dünya ülkeleri içinde genellikle devlette muhasebe sistemi olarak nakit ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki sistem seçilip uygulanmaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünde nakit esasının genel özellikleri konusunda bilgi verilmiş ve nakit esasına örnek teşkil ettiği için mevcut devlet muhasebe sistemimiz incelenmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise tahakkuk esasının genel özellikleri ve tahakkuk esasının uygulanmasını gerekli kılan nedenler hakkında bilgi verilmiştir. Yine devlet muhasebesinde tahakkuk esasını uygulayan öncü ülkelerden biri olması nedeniyle Avusturya uygulamasına yer verilmiştir.

Ülkemizde uygulanan nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin raporlama ve yorumlama görevlerini yerine getirdiğini görememekteyiz. Bu sistem raporlama ve yorumlama görevlerinin temel dayanağını oluşturan bilanço dahi düzenleyememektedir. Bilançonun düzenlenebilmesi tahakkuk esaslı muhasebe ile mümkündür. Bu nedenden dolayı çalışmamızın dördüncü ve son bölümünde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu tahakkuk esasına dayalı yeni bir muhasebe sistemi önerilmiştir.

Çalışmamız konu hakkındaki genel değerlendirmelerin yer aldığı sonuç kısmı ile sona ermiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA DEVLET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

1. Devlet Muhasebesi Kavramı

Devlet Muhasebesinin iki ögesinden birini oluşturan devlet; bilindiği üzere, insan topluluklarının toplumsal gereksinmelerine cevap veren bir örgüttür¹. Muhasebe ise bir örgütte meydana gelen hukuki, iktisadi ve mali olaylara ilişkin bilgi ve belgelerin toplanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanarak ilgililere sunulmasına yönelik bir bilimdir. Devletin tanımına baktığımızda toplumsal gereksinmelerin karşılanmasını üstlenen bir örgütü görüyoruz. Bu gereksinmelerin karşılanması için gelir elde edilmesi ve bu gelirin de öncelikler dikkate alınarak harcanması söz konusudur. Devletin gelir ve giderlerini ve diğer mali işlemlerini kaydederek bunların bütçe ile denetlenmesine imkan sağlanması Devlet Muhasebesinin temel işlevi olarak görülmüştür. Bu yaklaşımdan hareketle Devlet Muhasebesi "Devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bunlardan dönemler itibarıyla yoruma ve denetime elverişli dökümler yapan sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemi"² şeklinde tanımlanabilmektedir.

Devlet muhasebesi ile sadece devletin gelir ve giderlerinin izlenmesini hedefleyen geleneksel görüşe karşılık devlet muhasebesine ilişkin çağdaş görüşte devletin bir tüzel kişilik olduğu, bu tüzel kişiliğin sahip olduğu malların, alacakların ve borçların izlenmesinin gerekli olduğu görüşü ön plana çıkmıştır³.

¹ Adil GİRAY: Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, (Ankara, 1998), 135.

² Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: Bütçe ve Kamu Harcamaları, Kent Basımevi, (İstanbul, 1981), 193.

³ Adil GİRAY: a.g.e., 136.

Bu görüŖe göre devlet muhasebesinin amacını;

- i. Devletin varlık ve kaynaklarının izlenmesi,
- ii. Yıllık faaliyet sonuçlarının bütçe hedefleri ile kontrolüne imkan verecek bir biçimde ve mevzuat hükümlerine uygun olarak belirlenmesi,
- iii. Dönem sonları itibariyle mali durumun, belirli dönemler itibariyle de faaliyet sonuçlarının ilgililere ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlanmasıdır,

Ŗeklinde sıralayabiliriz.

Yukarıdaki amaçlara ulaşılmasını sağlayacak Devlet Muhasebesi; devletin yaptığı parasal işlemleri kaydeden, bunların bütçe hedefleri ile kontrolünü sağlayan, belirli tarihler itibariyle mali durumu ve belirli dönemler itibariyle sonuçları rapor eden sistemdir, Ŗeklinde tanımlanabilir.

2. Devlet Muhasebesinin Genel Özellikleri

Devletin yaptığı parasal işlemleri kaydeden ve raporlayan bir sistem olarak kısaca tanımlayabileceğimiz devlet muhasebesinin genel özellikleri üç ana başlık altında toplanabilir. Bunlar sırasıyla;

2.1. Kapsam Açısından

Devlet muhasebesinin özelliklerini ortaya koyabilmek için öncelikle kapsamını belirlemek gerekir. Devlet muhasebesinin uygulama alanı; merkezi hükümet, mahalli idareler gibi kamusal amaçlı örgütlerdir.

Devlet muhasebesi, kamu örgütlerinin gelir ve giderlerinin kaydedilmesine, kamu örgütlerince hazırlanacak olan programların etkili bir şekilde yönetim ve denetimi için gerekli bilgilerin belirlenip sınıflandırılmasına olanak verir. Ayrıca devlet muhasebesinin, yöneticilerin kullanılmaya elverişli

mal ve kaynaklardan sorumluluklarını kanıtlayan ve işlemlerin uygunluk derecelerini yansıtan kayıtlamalarının yapılmasına ve saklanmasına da olanak veren bir sistem olduğunu unutmamak gerekir.

Devlet muhasebesi bir yandan gelir ve gider akımlarını diğer yandan da mamelek durumunu izleyebilmelidir.

2.1.1. Gelir ve Giderlerin İzlenmesi Açısından

Devlet muhasebesi bilindiği üzere öncelikle bütçelenmiş gelir ve giderlerin izlenmesi ve bunların belirlenen sistem içinde kurallara uygun olarak kayıtlanmasını sağlar. Burada üzerinde durulması gereken önemli bir husus da “devlet bütçesi” kavramıdır.

Bilindiği üzere bütçeler devletten kişilere kadar, gelir ve gideri olan her gerçek ve tüzel kişi için söz konusu olan ve gelecekte beklenen gelir ve giderlerin yer aldığı planlardır. Bütçelerin hedefleri ilişkin olduğu kişiye göre farklıdır. İşletmeler tarafından hazırlanan bütçelerde temel amaç işletmenin verimliliğini, kârlılığını ve likiditesini artırmaktır. Kısaca hedef kârlılıktır. Devlet bütçesinde ise; hedef bütçenin devletin gelir ve kaynaklarıyla giderlerini belirtmesi ve bunlar arasında denge kurması ve de bu kaynakların elde edilmesi ile harcamaların yapılmasına belli bir dönem için yetki verilmesidir⁴. Kısaca hedef kârlılık değil kamu hizmetlerinin sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesidir. Devlet bütçesinin uygulanmasının sonucunda mali sorumluluğun yanında siyasal ve cezai sorumluluklar da doğabilir. Özel sektörde hazırlanan işletme bütçelerinde mali sorumluluğun dışındaki sorumluluklar söz konusu değildir.

Devlet bütçesi ile işletme bütçelerini gelir ve giderler açısından incelendiğinde farklılıklar açıkça görülebilir. Devlet bütçesinde gelir kalemleri

⁴ Gülay COŞKUN: Devlet Bütçesi, Turhan Kitabevi, (Ankara, 1997), 11.

genelde vergi, resim, harç ve cezalardan oluşmaktadır. Devlet gelirlerini bütçelerken yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin giderlerini karşılamayı amaçlar. İşletme bütçelerinde ise gelirler mal ve hizmet satışına dayanır ve giderler de bu gelirin elde edilmesine yönelik olarak bütçelenir.

Bilindiği üzere muhasebe sistemi içinde gelir ve giderlerin izlenmesinde nakit esası ve tahakkuk esası olmak üzere iki esas vardır.

Nakit esasında gelirler tahsil edildiği, giderler ise ödendiği döneme ait sayılır. Tahakkuk esasında gelirler ve giderler doğduğu dönemle ilişkilendirilir. Devlet muhasebesinde genellikle nakit esası benimsenmiştir. Buna göre; gelirler tarh, tahakkuk, tahsil, giderler ise taahhüt, tahakkuk ve ödeme evrelerinden herhangi birinde kayda alınmaktadır. Tahakkuk esasının benimsendiği muhasebe uygulamasında ise gelir ve giderlerin tahsil ve ödeme dönemine bakılmaksızın, ortaya çıktığı dönemde gelir ve giderlerin arasına katılmaktadır.

Devlet muhasebesinde nakit esasının seçilmesi; ödenek verilmesi, taahhüt, tahakkuk, avans, ödeme, borç gibi bütçe işlemlerinin muhasebe içi olarak izlenmesine olanak vermemektedir. Nakit esasında gelirin tahsili ve giderlerin ödenmesi ön plana çıkmaktadır.

2.1.2. Varlıklar ve Borçların İzlenmesi Açısından

Nakit esası gelir ve giderler ile ilgili her aşamanın izlenmesine olanak vermediği gibi, devletin varlıkları ile borçlarının izlenmesine de olanak vermemektedir. Nakit esasında; devletin mal varlığındaki değişimler ile borçlardaki değişimler izlenmemektedir.

Buna karşılık; tahakkuk esası dinamik bir sistemdir. Tahakkuk esasında, devletin ya da bir kamu biriminin tüm varlığı ile borçlarını bilanço

yardımı ile görme olanağı elde edilir. Bunun yanında tabiidir ki ayrıca gelir ve gider hareketleri de izlenir.

2.2. Muhasebe İlkeleri Açısından

Devlet muhasebesinin genel özelliklerini muhasebe ilkeleri açısından incelendiğinde; öncelikle muhasebenin temel kavramlarının devlet muhasebesi açısından önemi incelenmelidir. Daha sonra muhasebe ilkeleri içinde yer alan gelir tablosu ve bilanço ilkeleri devlet muhasebesi açısından ele alınmalıdır. Bu önem sırasına göre muhasebenin temel kavramları, gelir tablosu ve bilanço ilkeleri sırasıyla devlet muhasebesi açısından incelenmiştir.

2.2.1. Temel Kavramlar

Devlet muhasebesinin genel özellikleri, muhasebe sisteminde yer alan temel kavramlar açısından da ele alınarak ortaya konulabilir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan oniki temel kavramdan ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramları dışında yer alan dokuz temel kavramın devlet muhasebesi sistemi açısından da önem arz ettiğini söyleyebiliriz. Sırasıyla bu dokuz temel kavramı devlet muhasebesi açısından inceleyelim.

a. Sosyal Sorumluluk Kavramı: Devletin temel özelliklerinden birinin de sosyal devlet olması ilkesi gözönüne alındığında devlet muhasebesinin her aşamasında bu ilke bir işletmeye göre daha büyük önem arz etmektedir.

b. Kişilik Kavramı: Muhasebe uygulamasının saymanlıklarda başlaması kişilik kavramını devlet muhasebesinde ön plana çıkarmaktadır. Devlet muhasebesi oluşturulurken füzyon bilanço ve gelir tablosunu oluşturan her birimin bir "muhasebe kişiliği" bulunduğu göz önünde tutulmalıdır.

c. Süreklilik Kavramı: Devlet hayatının sonsuz olacağı düşünüldüğünde bu kavramı “varsayım”⁵ olarak nitelendirilmiştir.

d. Dönemsellik Kavramı: Nakit esasında göz ardı edilen bu kavram tahakkuk esasında önem kazanmaktadır.

Devlet muhasebesi mevcut uygulamasında nakit esasının benimsendiği göz önünde tutulduğunda dönemsellik kavramının uygulandığını söyleyemeyiz. Bu nedenle tahakkuk esası dönemsellik temel kavramının bel kemiğidir. Bu ilke açısından önem arzeden tahakkuk esasının devlet muhasebe sisteminde de uygulanması zorunluluğu üzerinde ileri bölümlerde ayrıca durulacaktır.

e. Parayla Ölçülme Kavramı: Türkiye Cumhuriyeti Devletinin muhasebesinin Türk parasıyla ölçülüp kayıtlara alınacağı açıktır.

f. Maliyet Esası Kavramı: Devlet tarafından yerine getirilen hizmetler ile devletçe edinilen varlıkların, muhasebe dışı da olsa, kayıtlar üzerinde izlenmesinde maliyet esasının uygulandığını söyleyebiliriz.

g. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Bu kavram devlet muhasebe sisteminin esasını oluşturmaktadır. Tüm işlemler usulüne uygun belgelere dayandırılmakta ve daha sonra kayda alınmaktadır.

h. Tutarlılık Kavramı: Bu kavramda mevcut devlet muhasebe sisteminde yönetmeliklerle sağlanmıştır. Her işlem yönetmeliklere uygun benzer şekilde kayda alınmaktadır. Bu yönetmeliklerdeki düzenlemeler uzun süre için uygulamada kalmaktadır.

⁵ 1 No'lu Uluslararası Muhasebe Standard'ında temel varsayım olarak nitelenmiştir. TMUDES. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı. TMS 1, madde 15, 16, 18-26.

Bu açıdan tutarlılık kavramına uygunluktan söz edilebilirse de, dönem sonu mali tabloların düzenlenmesi söz konusu olmadığından, kavramın "... değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur" şeklindeki yönüne uyulması söz konusu değildir.

1. Tam Açıklama Kavramı: Bu kavram mevcut devlet muhasebe sisteminde sadece muhasebe kayıtları söz konusu olduğunda uygulanmaktadır. Kayıtlamaların yeterli açık ve anlaşılır olmasına özen gösterilmektedir. Ancak mali tablolar açısından bu ilkenin uygulandığını söyleyemeyiz. Çünkü evrensel muhasebe açısından düzenlenmesi gereken mali tablolarının düzenlenmediğini görmekteyiz.

Yukarıda muhasebede yer alan temel kavramların devlet muhasebesi açısından uygulanabilir olanlar incelenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan üç temel kavramın ise devlet muhasebesi açısından uygulanması, aşağıdaki nedenlerden dolayı söz konusu değildir.

a) İhtiyatlılık Kavramı: Bilindiği üzere bu kavram kârın ihtiyatlı bir yaklaşımla belirlenmesine yöneliktir. Devlet muhasebesinde kâr kavramı olmadığından ihtiyatlılık kavramına uyulması söz konusu olmaz.

b) Önemlilik Kavramı: Devlet muhasebesinde her işlem, ayrıntılı olarak, yönetmelikler yardımı ile belirlendiğinden bu kavrama gereksinme duyulmamaktadır.

c) Özün Önceliği Kavramı: Devlet muhasebesinde işlemlerin biçiminin öze uygunluğu esas olduğundan bu temel kavrama da gereksinme duyulmamaktadır.

2.2.2. Gelir Tablosu İlkeleri

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gelir tablosu ilkelerinin amacı, satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kâr veya zarara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmış şekilde ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamak olarak tanımlanmıştır.

Mevcut devlet muhasebe sistemi içinde, temel mali tablolarda yer alan gelir tablosunun düzenlenmesi öngörülmediğinden ve de mevcut sistemde nakit esası benimsendiğinden Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan gelir tablosu ilkelerinin tamamı uygulama alanı dışındadır.

2.2.3. Bilanço İlkeleri

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde bilanço ilkelerinin amacı sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve giderilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılması olarak tanımlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ve TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda bilanço ilkeleri varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar başlığı altında toplanmıştır. Bu ilkelerin birer isim verilerek sıralanması şeklindeki yaklaşım, bunların izlenmesini kolaylaştırmaktadır.

Bu yaklaşım benimsenerek ilkeler aşağıda devlet muhasebesi açısından değerlendirilmiştir.

a) Varlıklara İlişkin İlkeler

Bu ilkelerin amacı varlıkların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almasının sağlanması ve işletmenin mali yapısını belirlemek üzere yapılacak analizlere gerçek boyutları ile katılmasına olanak verilmesidir.

Bu ilkeleri devlet muhasebesi açısından inceleyelim.

i. Dönen/duran varlık ayrımında bir yılın ölçü alınması ilkesi: Bu ilke uyarınca devlet muhasebesinde de bir yıl içinde paraya dönüşebilecek varlıklar dönen varlıklarda yer almalıdır.

ii. Vadeleri bir yılın altına inen duran varlıkların aktarılması ilkesi: Bu ilke uyarınca devlet muhasebesinde de bir yıl içinde paraya dönüşmeyen kıymetleri ile bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan varlıkları duran varlıklar grubunda yer almalıdır. Ayrıca devlet muhasebesinde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altına inenler dönen varlıklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılmalıdır.

iii. Karşılık ayırma ilkesi: İhtiyatlılık söz konusu olmadığına göre; varlıkların bilanço gününde gerçeğe uygun değerle göstermek amacıyla uygun karşılıkların ayrılması ilkesinin devlet muhasebesinde uygulama bulması söz konusu değildir.

iv. Dönem ayırıcı aktif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi: Bu ilkede olduğu gibi devlet muhasebesinde de gelecek dönemlere ait giderler ile tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde istenebilir hale gelecek olan gelirler bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

v. Vadeli alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi: Bu ilkede yer alan reeskont uygulaması devlet muhasebesinde senetli alacak

olmaması nedeniyle rastlanan bir durum değildir. Ancak SPK şirketlerinde olduğu gibi senetsiz alacaklar için uygulanan reeskont işlemleri devlet alacakları için de uygulanabilir.

vi. Birikmiş amortismanların gösterilmesi ilkesi: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanların ayrı bir hesapta izlenmesini amaçlayan bu ilke, devlet muhasebesinde yer almalıdır.

vii. Alacakların özelliklerine göre ayrılması ilkesi: Devlet muhasebesinde de alacaklar vergiden kaynaklananlar ve diğerleri şeklinde bölünüyorsa da bu ilkeye uyulduğu söylenemez. Ancak devlet alacaklarının kaynağına göre, sektörel bazda veya başka bir ihtiyaca göre ayrıntılı olarak bölümlenmesi bu ilkenin uygulanmasını sağlar.

viii. Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmaması ilkesi: Devlet muhasebesinde alacaklar ancak tahakkuk ettikten sonra kaydedildiğinden bu ilkeye kendiliğinden uyulmuş olur.

ix. Kullanılması hukuken sınırlı varlıkların belirlenmesi ilkesi: Bu ilke de verilen ve alınan rehin ipotek vb. teminatların bilanço dipnotlarında gösterilmesi ilkesi olup devlet muhasebesi açısından sadece alınan rehin, ipotek ve teminatlar açısından bu ilke yer alabilir. Devletin rehin ve ipotek vermesi söz konusu olmadığından verilen ipotek ve teminatlar açısından bu ilke yer almaz.

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Bu ilkelerin amacı; bunların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almalarının sağlanması ve işletmenin mali yapısını belirlemek üzere yapılacak analizlere gerçek boyutları ile katılmasına imkan verilmesidir. Sırasıyla bu ilkeleri devlet muhasebesi açısından inceleyelim.

i. Kısa/uzun vadeli borç ayırımında bir yılın ölçü alınması ilkesi: Vadesi 1 yıl içinde gelecek olan borçlar devlet muhasebesinde de kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde yer almalıdır.

ii. Vadeleri bir yılın altına inen borçların kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılması ilkesi: Devlet muhasebesinde de vadesi bir yılı geçen borçlar uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer almalıdır. Ayrıca dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubuna aktarılmalıdır.

iii. Borçların tümünün gösterilmesi ilkesi: Devlet muhasebesinde de tutarları kesin olarak bilinen borçlar ile tutarları kesinlikle bilinemeyen ancak tahmin edilebildiği tutarları ile tüm borçlar bilançoda yer almalıdır.

iv. Dönem ayırıcı pasif işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi: Devlet muhasebesinde de gelecek dönemlere ait önceden tahsil edilen gelirler ile cari dönemde gerçekleşmiş henüz ödenmemiş giderler kayıt ve tespit edilerek bilançoda gösterilmelidir.

v. Vadeli borçların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi: Bu ilke devlet muhasebesinde de (örneğin, iskontolu olarak çıkarılan hazine bonolarının değerlendirilmesinde) bilanço tarihinde gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemi yapılmalıdır.

vi. Borçların özelliklerine göre ayrılması ilkesi: Devlet borçlarının türlerine göre, kaynağına göre veya sektörel bazda bölümlenerek izlenmesi bu ilkenin uygulanmasına olanak sağlar.

c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler

Bu ilkelerin amacı, işletmenin sahip ve ortaklarının işletme varlıkları üzerindeki haklarını gösteren öz kaynak unsurlarının anlamlı ve dönemden

döneme değişmelerini ortaya koyacak biçimde kayıt ve rapor edilmesini sağlamaktır.

Devletin niteliği göz önünde tutulduğunda öz kaynaklara ilişkin ilkelerin geçerliği devlet muhasebesinde söz konusu olmayacaktır. Ancak devletin varlıkları ile borçları arasındaki olumlu fark öz kaynak grubunda izlenecek, cari yıldaki gelir fazlaları bu tutara eklenecek gider fazlaları bu farktan indirilecektir.

2.3. Kullanılan Hesap Planı Açısından

Devlet muhasebesinin işleyişini belirleyecek hesap planı her ülkenin kendi özellikleri dikkate alınarak düzenlenmelidir. Devlet muhasebesi sistemi içinde oluşturulacak hesap planı, merkezi hükümet ile ona bağlı kuruluşların özellikleri ile bunların gereksinimleri dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Hazırlanacak bu hesap planı devlet muhasebesinden beklenen hizmeti yerine getirecek nitelikte olmalıdır.

Devlet muhasebesi sistemi içinde yer alacak hesap planının taşıması gereken bazı temel özellikleri vardır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir⁶.

i. Birimler aynı hesap dönemini ve aynı kayıt esaslarını kullanmalı, işlemleri aynı biçimde tanımlamalıdır.

ii. Hesap planında yer alan hesaplar aynı işlemleri ve aynı kod numaralarını taşımalıdır.

iii. Konsolidasyon kapsamına alınacak hesaplar belirlenmelidir.

⁶ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 202.

Devlet muhasebe sistemi içinde yer alan ana hesaplar ondalık sistemine göre kodlanır. Ana hesaplar ilgili kurum ya da kurumların gereksinmelerine uygun olarak belirlenir. Ana hesaplar alt hesaplara, alt hesaplar da 1. 2. vb. düzeyde daha alt hesaplara ayrılır. Bu ayrımın tamamı konsolidasyon gereğini yerine getirecek bir şekilde yapılmalıdır.

Devlet muhasebesi hesap planında hesaplar;

- i. Bilanço hesapları,
- ii. Gelir, Gider hesapları,
- iii. Bütçe hesapları

şeklinde gruplandırılmalıdır.

3. Devlet Muhasebe Sistemleri Dayanağını Oluşturan Görüşler

3.1. Devlet Muhasebesi Görüşleri

Devlet muhasebe sistemlerine baktığımızda iki görüşün hakim olduğu görmekteyiz. Bunlar;

i. Klasik Devlet Muhasebesi Görüşü; Bu görüşe göre devlet muhasebesi sisteminde sadece gelir ve giderlerin izlenmesi ile bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir. Bu açıdan klasik Devlet muhasebesi bir bütçe muhasebesidir⁷.

Bu görüşte devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içerisinde izlenmesine ve uygulama sonuçlarının denetlenmesine öncelik veren bir yaklaşım egemendir⁸. Bu anlayışta devlet muhasebesi ile bütçe muhasebesi özdeşleşmektedir.

⁷ Adil GİRAY: a.g.e., 136.

⁸ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 201.

ii. **Çağdaş Devlet Muhasebesi Görüşü;** Bu görüşe göre, bütçe devlet muhasebesi içinde önemli bir yer kapsamakla birlikte devlet muhasebesini devletin bütçe faaliyetlerini izleyen bir muhasebe olarak sınırlamamak gerektiğinden hareket edilmektedir. Devletin borçlu ve alacaklı olması yanında bir mala sahip bulunması doğaldır. Dolayısı ile mal varlığına ilişkin olarak gerçekleşen işlemler de muhasebede izlenmelidir. Örneğin devletin bir taşınmaz satın alması bütçe açısından bir harcamadır. Ancak satın alınan taşınmazın tüm yararı o dönemde tüketilmediğine göre yapılan harcamanın tamamı da gider değildir.

Devlet muhasebesi devletin malvarlığındaki değişimleri de izlemek, daha da önemlisi Ulusal (Milli) muhasebenin bir parçası olarak devletin ekonomik ve mali faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olmak durumundadır. Bu nedenle günümüzde devlet muhasebesi; bütçe (gelir-gider) hesapları ile birlikte mal varlığı (patrimuan) hesaplarını da içerir⁹.

3.2. Devlet Muhasebe Sistemleri

Yukarıda açıklanan görüşler çerçevesinde devlet muhasebesi sistemlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.

i. Klasik Devlet Muhasebe Sistemleri

- aa- Kameral Muhasebe Sistemi
- bb- Schneider Muhasebe Sistemi

ii. Çağdaş Devlet Muhasebe Sistemleri

- cc- Constante Muhasebe Sistemi
- dd- Logismografi Muhasebe Sistemi

⁹ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 201.

Bu sınıflandırmada yer alan devlet muhasebe sistemlerini kısaca inceleyelim.

aa. Kameral Devlet Muhasebe Sistemi

İlk olarak Avustralya'da 1768 yılında uygulanan bu sistemde devletin bütçe kayıtlarının tutulması amaçlanmıştır. Bu sistem kendi içinde eski ve yeni kameral sistem olarak ikiye ayrılmaktadır. Her ikisinde de devletin gelir ve giderleri izlenmekte, dolayısı ile bütçe muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Her iki kameral sistemde de devletin alacak ve borcu ile malvarlığını izlemek olanaksızdır. Kameral sistemde kasa defteri, defteri kebir ile gelir ve gider ayrıntı defterleri tutulmaktadır. Bu sistemde sadece kasa hareketleri izlenebilir. Ancak geliştirilen yeni kameral sistemde eski kameral sistemde izlenmeyen gelir-gider tahakkukları da yer almıştır. Böylece gelir ve giderlerde tahakkuk edip de tahsil edilemeyen tutarların kaydı ile bunların takip ve tahsili kolaylaşmıştır¹⁰.

bb. Schneider Devlet Muhasebe Sistemi

Kameral sistem geliştirilerek, özellikle mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacak ve borç hesapları da kapsama alınarak uygulamaya konmuştur. Bu sistemde de çift taraflı kayıt yöntemi yoktur. Sadece gelir-gider kaydı bir diğer anlamda bütçe muhasebesi vardır. Bu sistemde, yevmiye defteri, defteri kebir, gelir-gider ayrıntı defterleri tutulmaktadır ve kameral sistemde yer alan kasa defteri yoktur.

cc. Constante Muhasebe Sistemi

Çağdaş devlet muhasebe sistemleri içinde yer alan bu sistemde kayıtlar iki defterde tutulmaktadır.

- a. Kasa ve yevmiye defteri
- b. Defteri kebir.

¹⁰ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 200.

Bu sistemde kayıtlamalar muhasebedeki çift taraflı kayıtlama yöntemine göre yapılmaktadır. Tahakkuk esas çerçevesinde gider ve gelir hesaplarının yanında “Gider Kalanı” ile “Gelir Kalanı” hesapları tutulmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ndeki Gider Tahakkukları ile Gelir Tahakkukları hesaplarının işleyişine uygun olarak çalışmaktadır.

Dönem sonunda gelir ve gider hesapları kâr-zarar hesabına devredilmekte ve bu ana sonuç hesabının kalanı da devletin mal varlığı hesabını oluşturmaktadır.

dd. Logismografi Muhasebe Sistemi

İtalyan sistemi olarak da adlandırılan bu sistemde bütçe hesapları ile mal varlığı hesapları birarada görülür. Bu sistemde bir yanda bu malların sahibi olarak devlet, diğer yanda bu malların yönetiminden sorumlu tutulan görevli memur bulunmaktadır. Bu anlayışa paralel olarak bu sistemde “Mal Sahibi (Devlet) Hesabı” ile “Görevli (Devlet Memuru) Hesabı” bulunmaktadır. Hesap planı;

- a. Gelir,
- b. Gider,
- c. Mamelek,

hesapları olarak üçlü ayrıma tabi tutulmuştur.

Bu sistemde tutulan defterler;

- a. Müsvedde Defteri,
- b. Yevmiye Defteri,
- c. Defteri Kebir ve Tahlilli Tablolar Defteri’dir.

3.3. Türkiye’de Uygulanan Devlet Muhasebesi Sistemi

Türkiye’de uygulanmakta olan devlet muhasebe sistemine baktığımızda klasik devlet muhasebesi görüşünün hakim olduğunu görmekteyiz. Türkiye uygulamasında devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içinde izlenmesine ve uygulama sonuçlarının denetlenmesine öncelik veren bir yaklaşım egemendir¹¹. Bu yaklaşımda bütçe muhasebesi, devlet muhasebesi anlayışına hakimdir. Malvarlığı muhasebesine yer verilmemiştir.

Yukarıda sıralanan sistemler açısından baktığımızda Türkiye uygulamasının kameral sistemin geliştirilmesi olarak karşımıza çıkan Schneider sistemine uygun olduğunu söyleyebiliriz. Ancak bazı farklılıkların olduğunu da belirtmek gerekir¹².

4. Devlet Muhasebesi ile İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Muhasebe alanındaki uluslararası düzenlemeler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılmaktadır. Devlet Muhasebesi ile ilgili uluslararası düzenlemeler bu federasyona bağlı Kamu Sektörü Komitesi’nce (PSC) sürdürülmektedir. Bu bölümde, düzenlemeleri önemli bir referans olarak kabul edilen adı geçen federasyon ve komite hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, kamu sektöründe ve özel sektörde uzmanlaşmış muhasebecileri, muhasebe konusunda görevli uzman eğitimcileri ve muhasebe mesleğiyle yakın ilişkide olan kimi meslek gruplarını bünyelerinde toplayan ulusal nitelikteki muhasebe kuruluşlarını birleştiren bir uluslararası meslek kuruluşudur.

¹¹ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 201.

¹² Bu bölümde sadece Devlet muhasebe sistemleri açısından kısa bir değerlendirme yapılmıştır. Sistemimiz ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun şu anda 2 milyon muhasebeciyi temsilen 103 ülkeden 142 üyesi vardır.

IFAC her sektörde görevli muhasebecilerin kullanmaları için standartlar, ahlaki ve mesleki rehberler yayımlamaktadır. Tüm dünyada kabul gören bu çalışmalar muhasebecilik mesleğinin gelişimine katkıda bulunmaktadır.

IFAC bünyesinde IFAC Meclisi, IFAC Konseyi, IFAC Sekreterliği ve Kamu Sektörü Komitesi şeklinde alt birimler oluşturmuştur.

Kamu Sektörü Komitesi (PSC), IFAC Konseyi'nin daimi komitelerinden biridir. PSC kamu sektöründe mali raporlama, muhasebeleştirme ve denetleme konularına yönelik olarak dünya çapında bir koordinasyonu sağlamak üzere oluşturulmuştur. Burada "kamu sektörü" terimi ulusal ve bölgesel (federal, eyalet, viyalet gibi) hükümetleri, yerel yönetimleri ve ilgili hükümet kuruluşlarını kapsamaktadır.

Kamu Sektörü Komitesinin (PSC) amacı; kamu sektörünün, mali kaynaklarını daha iyi yönetebilmesine ve daha uygun yöntemlerle muhasebeleştirmesine yönelik programlar geliştirmektir.

Kamu Sektörü Komitesinin (PSC) muhasebe standartlarında kamu sektörü ile ilgili değişik tarihlerde yayımlanmış çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmalar aşağıda sıralanmıştır.

i. "Ulusal Hükümetlerin Mali Raporları", Mart 1991 (PSC-Çalışma 1) – Financial Reporting by National Governments.

ii. "Ulusal Hükümetlerin Mali Raporlarının Unsurları", Temmuz 1993 (PSC-Çalışma 2) – Elements of the Financial Statements of National Governments.

iii. “Varlıkların Tanımı ve Açıklanması”, Ağustos 1995 (PSC-Çalışma 5) – Definition and Recognition of Assets.

iv. “Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Ağustos 1995 (PSC-Çalışma 6) – Accounting for and Reporting Liabilities.

v. “Hükümete Ait İşletmelerinin Performans Raporlaması”, (PSC-Çalışma 7) – Performance Reporting by Government Business Enterprises.

vi. “Hükümetin Mali Raporlama Organı / Birimi”, Temmuz 1996 (PSC-Çalışma 8) - The Government Financial Reporting Entity.

vii. “Gelirlerin Tanımı ve Açıklanması”, Aralık 1996 (PSC-Çalışma 9) – Definition of Recognition of Revenues.

viii. “Harcamalar ve Giderlerin Tanımı ve Açıklanması”, Şubat 1996 (PSC-Çalışma 10) – Definition of Recognition of Expenses / Expenditures.

“Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” (IFAC)’a bağlı “Kamu Sektörü Komitesinin yayınladığı yukarıda sıralanan çalışmalarda yer alan gelir, gider, varlık ve borç kavramları konumuz gereği ayrıntılı olarak incelenecektir.

4.1. Uluslararası Devlet Muhasebesi Taslaklarında Gelirlerin Tanımı ve Açıklanması Çalışması - PSC 9

4.1.1. Devlet Muhasebesinde Gelirin Tanımı

Kamu Sektörü Komitesi’nin 9 no’lu çalışması kamu gelirlerinin tanımı ve açıklanması ile ilgilidir. Bu çalışmada amaç;

- i- Kamu gelirlerinin sınıflandırılması ve tanımlanmasını,

- ii- Kamu gelirlerinin bazı türlerinden kaynaklanan sorunlarının tespiti,
- iii- Muhasebenin farklı esasları altında gelirin muhasebeleştirilmesini incelemek olarak tanımlamıştır.

Ayrıca, gelirle ilgili bilgilerin hükümetlerin performansı ve finansal durumlarının değerlendirilmesindeki katkısı ve alınacak kararlarda yardımcı olması çalışmaya olan ihtiyacın kaynağı olarak belirtilmiştir. Gelirler ile giderlerin karşılaştırılması bütçenin dengeliği açısından önem arz etmektedir (Cari dönem gelirlerinin, cari dönemde yapılan hizmetlerin maliyetini karşılamaya yeterli olup olmadığı gibi).

Özel sektördeki gelir kavramı aynen kamu sektörüne uygulanmaya kalkılırsa bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar kamunun özel sektör gelirlerine benzer bazı gelirleri varsa da gelirlerinin büyük bir bölümü ulusal egemenlik hakkına dayanarak topladığı karşılıksız transferlerden oluşmaktadır.

4.1.2. Devlet Muhasebesinde Gelirin Sınıflandırılması

Kamu gelirleri, esas olarak karşılığı olan ve olmayan gelirler ayrımı içinde incelenmelidir.

Karşılığı olan gelirler; mal ve hizmet satışından doğan alım-satım gelirleri ve diğer olağan gelir ve kârlardan doğan gelirlerdir.

Karşılığı olmayan gelirler ise devletin egemenlik hakkını kullanarak elde ettiği gelirlerdir. Bunlar vergiler, resimler, harçlar ve para cezalarını içermektedir.

Bu başlıkta önce, karşılığı olan gelirleri düzenleyen IAS-18'in ve Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan TMS 4 "Satışlar ve Diğer Olağan

Gelirler” standart hükümlerinin¹³ kamu sektörüne uygulanıp, uygulanamayacağı tartışılmıştır. Karşılığı olan gelirler, kâr amaçlı örgütlerde gelirlerinin çoğunu kamu gelirlerinin ise bazılarını oluşturmaktadır.

IAS-18 Standardına ve TMS 4’e göre, gelir, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Özkaynaklarda artışa neden olan bu yararların gelir olarak nitelendirilmesi için sermaye artırımından kaynaklanmaması gerekir.

IAS-18 ve TMS 4 kâr amaçlı sektörler için önemli olan karşılığı olan gelirleri kendi içinde aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır.

- Mal satışından doğan gelirler
- Hizmet satışından doğan gelirler
- Diğer olağan gelir ve kârlar

Mal satışından doğan gelirler; ticari mal, mamuller ve diğer stok kalemlerine ilişkin gelirleri içerir (IAS-18 madde 3, TMS-4 madde 4).

Hizmet satışından doğan gelirler; belli bir süre ile sözleşmeye bağlanmış hizmetlerin yapılmasından kaynaklanan gelirlerdir. Bu süre bir muhasebe dönemi kadar veya bu dönemden uzun veya kısa olabilir (IAS-18 madde 4, TMS-4 madde 4).

Diğer olağan gelir ve kârlar ise; faiz, telif hakkı ücretleri ve kâr payları gibi varlıkta artış yaratan işlemlerdir (IAS-18 madde 5, TMS-5 madde 5).

IAS-18 ve TMS-4, bu tür gelirlerin sınırlarını belirlemek amacıyla, karşılığı olan gelir tanımına girmeyen özel durumları da belirtmiştir ve IAS 18

¹³ International Accounting Standards, IAS 18 Revenue, (January 1995) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından, TMS 4 - “Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler” Standardı olarak yayımlanmıştır.

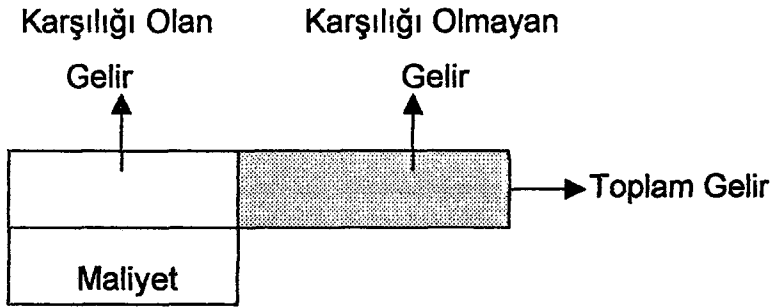
ve TMS-4 aşağıdaki gelir unsurları kapsamına almayarak, bazıları için ayrı standartlarda esasları belirlemiştir.

- Finansal kiralama sözleşmeleri, (IAS 17),
- Özvarlık yöntemi uygulamasının sonucu olarak ortaya çıkan net yatırımlara ilişkin tutarlar, (IAS 28),
- Sigorta işletmelerinin sigorta sözleşmeleri,
- Mali varlıklar ve mali borçların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler, (IAS 39),
- İnşaat sözleşmeleri, (IAS 11).

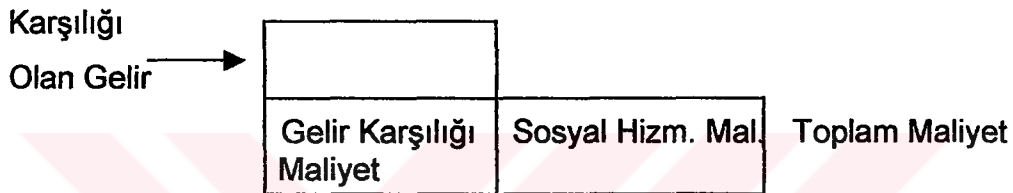
Kamu sektörüne gelince, bazı durumlarda hükümetler sosyal faydayı gözönünde tutarak, mal ve hizmetleri, maliyetin veya alıcının ödemeye gönüllü olduğu fiyatının altında sunabilirler. Aynı şekilde kâr amaçlı örgütlerin de mal ve hizmetleri gerçek fiyatının altında zararına sunmaları da mümkündür. Mal veya hizmetin maliyetinin veya elde edilebilecek tutarın altında satılması sonucunda elde edilen gelir, “karşılığı olan gelir” olarak nitelenmesini engellemez.

Bu olayla ilgili olarak bir alternatif görüş de bu işlemin iki kısımdan oluştuğu yönündedir. Bir kısmı karşılığı olan gelir, bir kısmı da karşılığı olmayan gelir olarak kabul edilmektedir. (Örneğin maliyetini aşan pasaport ve lisans çıkarılmasını için alınan ücretler)

Bu görüşe göre gelir ile maliyet eşleştirilecek, maliyeti karşılayan gelir tutarı “karşılığı olan”, maliyeti aşan kısım egemenlik hakkına dayalı olarak alınan bir para olarak “karşılığı olmayan” gelir şeklinde nitelenir.



Aynı görüşten hareket edilirse; gelirle karşılanamayan kısım sosyal hizmet maliyeti olarak ortaya çıkar.



Kamunun egemenlik hakkını kullanarak elde ettiği gelirler vergi veya karşılıksız transfer olarak sınıflandırılabilir. Bu tür kamu gelirlerinden, belirli bir kamu hizmetinden yararlananlardan bu hizmetin karşılığı olarak alınanlar, bu tür hizmetlerin kamu tarafından devamlı yapılması koşuluyla, karşılığı olan gelir olarak gösterilebilir.

Kâr amaçlı örgütlerde yer alan olağan faaliyetlerden (örneğin, duran varlığın satışından doğan gelirler) sağlanan gelirler kamu gelirleri içinde de yer alır. Bunlardan kamu gelirleri içinde önemli bir paya ulaşanlar (özelleştirme gelirleri gibi) ayrıca gösterilmelidir.

Kâr amaçlı sektörlerde gelir verim ve etkinlik göstergesini sağlayan ve işletme performansının temel ölçüsü olan kârın tespitinde önemli bir unsurdur. Kamu örgütlerin temel amacı ise kâr sağlamak değildir. Gelirler genelde hükümetlerin sosyal refahın gerçekleştirilmesi amacı doğrultusunda kullanılır.

Karşılığı olmayan gelirler kamu gelirleri içinde büyük payı oluşturmaktadır.

Karşılığı olmayan gelirler, egemenlik hakkının kullanımından elde edilen gelirler ile bağış ve hibelerden oluşur.

Devlet, topluma mal ve hizmet sağlamaya ve sosyal amaçları karşılama gücünü geliştirmek üzere 1 nolu tabloda gösterilen vergiler bölümünden elde edilen gelirleri artırma ihtiyacındadır.

Birçok devlet sosyo-politik amaçlarını geliştirmek ve dolayısı ile vergi gelirlerini artırmak için vergi sistemlerini kullanırlar. Vergi harcamaları da, bu sisteme dahildir. Vergi harcamaları terimi istisnalar, indirimler, vergi oranları indirimleri, vergi kredileri ve muafiyetleri kapsar. Vergi harcamaları, önceden belirlenmiş şekilde gelir elde edilen veya ödeme yapanların vergi yükümlülüğünü azaltan vergi yasalarının özel uygulamalarıdır¹⁴. Vergi harcamaları vergi yasalarında yer almakta, devlet bu alacağından vazgeçerek, vergilendirmeme yoluyla destek sağlamaktadır. Vergi harcamaları gelir olmayıp önceden belirlenmiş vergi gelirlerinden vazgeçmelerini ifade eder. Bu tür vergi harcamaları belirli sosyal politikaların maliyeti niteliğinde olmasına karşın, uygulama güçlüğü nedeniyle "gider" olarak da bütçelenip izlenmezler.

Bağış ve hibeler de karşılığı olmayan gelirlerin ikinci bölümünü oluşturur. Bağış ve hibeler devletin egemenlik hakkını kullanmadan elde ettiği karşılığı olmayan gelirlerdir. Bağış ve hibeler; kamu kuruluşları ile kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara, gerçek veya tüzel kişilerden çeşitli nedenlerle yapılan karşılıksız ödemeleri ifade etmektedir¹⁵.

¹⁴ F. Nilgün AKÇA: "Vergi Harcamaları Üzerine", *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11, 1-2, (1995), 296.

¹⁵ Abdurrahman AKDOĞAN: *Kamu Maliyesi*, (Ankara, 1993), Gazi Basımevi, s.99.

Bağışlar, nakit, hizmet, bir varlığın transferi veya bir borcun indirimi şeklinde olabilir. Bu tür bağış ve hibeler kâr amaçlı olmayan özel sektördekilere benzerlik göstermektedir. (Parasal bağışlar, gönüllü sağlanan hizmetler ve aynî mal hibeleri gibi).

Bağışlar bir şart karşılığında (şartlı bağış) olabileceği gibi, herhangi bir şart konulmaksızın da (şartsız bağış) yapılabilir. Şartlı bağış verilmesinin koşulu; devletin kaynaklarının nasıl kullanılacağına önceden belirlenmesidir.

Şartlı olan bağış gelirleri devletin genel taahhütlerini ve işlemlerini finanse etmesi için kullanılamaz. Şartlı olan bağış gelirlerinde sınırlamalarla ilgili açıklayıcı bilgilerin gösterilmesi önemlidir.

Bağışlar, gelecekteki ekonomik fayda çıktıları üzerindeki tasarrufları da kapsarlar. Bu tasarruflara verilecek en iyi örnek diğer ülkeler veya uluslararası kuruluşlardan alınan borçların bu ülkeler veya kuruluşlar tarafından silinmesidir. Bu silinen borçlar gelir olarak değerlendirilir.

Sonuç olarak kamu gelirleri gelirin elde ediliş şekli esas alınarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır¹⁶.

¹⁶ Bu gelirlerin sınıflandırılması IFAC PSC'nin "Definition and Recognition of Revenue" adlı ön çalışması esas alınarak yapılmıştır.

Tablo 1: Kamu Gelirlerinin Sınıflandırılması

KAMU GELİRLERİ	KARŞILIĞI OLAN GELİRLER	KESİNLEŞMİŞ GELİRLER - Satışlar - Kâr payları - Faiz - Telif ücretleri - Diğer olağan gelir ve kârlar. KESİNLEŞMEMİŞ GELİRLER - Kambiyo kazançları - Varlıkların pazar değerlerindeki artışlar - Doğal sebeplerle iktisadi değerlerdeki artışlar.
	KARŞILIĞI OLMAYAN GELİRLER	EGEMENLİK HAKKINA DAYANARAK ELDE EDİLEN GELİRLER - Gelir, kâr ve kazanç vergileri - Satış vergileri - Emlak vergileri - Ücret vergileri - Tüketim vergileri - Gümrük ve ithalat vergileri - Belli özel hizmetlerden alınan vergiler - Lisans ve izin ücretleri - Harçlar - Vergi cezaları - Sosyal güvenlik primleri EGEMENLİK HAKKINA DAYANMADAN ELDE EDİLEN GELİRLER (a) Şartlı olmayan bağış ve hibeler - Diğer hükümet topluluklarından - Diğer hükümetlerden - Ulusal otoritelerden - Özel sektörden (b) Şartlı bağış ve hibeler - Diğer hükümet topluluklarından - Diğer hükümetlerden - Ulusal otoritelerden - Özel sektörden
	DİĞER GELİRLER	DİĞER GELİRLER* - Başka devletin veya ulusal otoriteler için bir aracının topladığı vergiler - Emeklilik ve sağlık fonlarına yardımlar Başka kurum araçlarından elde edilen diğer gelirlerdir.

Kaynak: IFAC - PSC - 9, "Definition and Recognition of Revenue".

- * Yukarıda sıralanan gelirlere ilave olarak devletin bir görevli olarak başkası adına topladığı gelirler de olabilir. Bu gelirler devlet gelirleri kapsamına alınmamakla beraber, devletin faaliyet raporunda ayrı bir bölüm olarak veya ayrı bir tabloda gösterilmesi bir bütün olarak görmek bakımından önemlidir. Onun için kamu gelirlerinin sınıflandırılması tablosunda bu gelirlere de yer verilmiştir.

4.1.3. Devlet Muhasebesinde Gelirlerin Farklı Esaslara Göre Muhasebeleştirilmesi

Kamu gelirlerinin dönemlerle ilgilendirilmesinde “nakit esası”, “kısmen değiştirilmiş nakit esası”, “kısmen değiştirilmiş tahakkuk esası” ve “tam tahakkuk esası” olmak üzere dört yöntem uygulanabilir. Bu yöntemler aşağıda incelenmiştir.

i. Nakit Esası

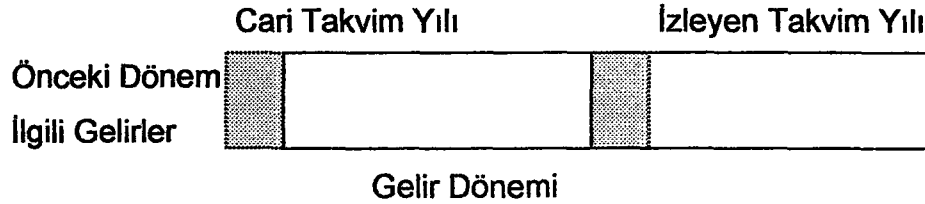
Nakit esasında bir gelir hangi dönemde, nakten veya hesaben tahsil edilirse, o dönemin geliri sayılır.

Nakit esası altında düzenlenmiş mali tablolar dönem içindeki nakit girişlerini ve ödemeleri göstermektedir. Nakit girişleri türüne ve kaynağına bakılmaksızın gelir olarak kabul edilmektedir.

ii. Kısmen Değiştirilmiş Nakit Esası

Kısmen değiştirilmiş nakit esasında ise nakit esası tüm özelliklerini taşımaktadır. Ancak, burada getirilmiş bir ek düzenleme vardır. Bu düzenleme; dönem içinde elde edilen gelirlerle ilgili olarak, dönem sonunu takip eden belirlenmiş bir süre içerisinde (yaklaşık 60 gün gibi) edinilen nakit akışları gelir olarak kaydedilmektedir. Kısmen değiştirilmiş nakit esası

dönemler arasındaki kaymaların, büyük ölçüde izleyen dönemin başlarında belirli bir sürede yoğunlaşacağı varsayımına dayanmaktadır. Bu husus şöyle şematize edilebilir.



Kısmen değiştirilmiş nakit esasında ise tüm nakit akışı ile birlikte mali varlıklar (menkul değerler) muhasebe içi izlenir.

iii. Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk Esası

Farklı standart koyucular, kısmen değiştirilmiş tahakkuk esası altında, gelirlerin dönemle ilgilendirilmelerinde farklı kriterler ortaya koymaktadırlar. Örneğin Kanada'da gelirlerle ilgili tahsilatın ne zaman yapıldığına veya yapılacağına bakılmaksızın, geliri artırıcı bir işlemin veya olayın meydana geldiği süre içerisinde muhasebe kayıtlarına alınması önerilir¹⁷. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise nakit akışının zamanlamasına daha çok önem verilmektedir¹⁸. Devlet Muhasebe Standartları Başkanlığı (GASB)'nın kriterine göre, mükelleflerden toplanan tutarların muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için, tahakkuk ettirildikleri hesap dönemi içerisinde gerçekleşmelidir. Gelirler içinde bulunan mali döneme ait harcamaları karşılamak için kullanılabilir oldukları zaman önem kazanmaktadır. Kullanılabilir olmak kavramı belirli bir süreyi kastetmektedir.

¹⁷ IFAC - PSC - 9. Definition and Recognition of Revenues, (April, 1996), paragraph 23, 4.

¹⁸ Government Accounting Standards Board (GASB), Statement 22, Accounting for Taxpayer - Assessed Tax Revenues in Governmental Funds, (1993).

iv. Tam Tahakkuk Esası

Tam tahakkuk esasında gelir hangi dönemde gerçekleşmişse, tahsil tarihlerine bakılmaksızın o dönemle ilgilendirilir.

Kamu gelirleri içinde yer alan karşılığı olmayan gelirlerin tam tahakkuk esasına göre muhasebe kayıtlarına alınmasında sorunlar ortaya çıkmaktadır.

PSC-9 no'lu standart taslağı çalışması, (Definition of Recognition of Revenues) tam tahakkuk esası altında, Karşılığı Olmayan Gelirleri 3 gruba ayırmıştır.

- a) Finans kaynaklarına göre,
- b) Hissedarların yaptığı katkılara göre,
- c) Acenta ödemelerine göre.

a) Finans kaynaklarına göre: Özel sektörde gelir oluşumu performans ölçümünde kullanılan en önemli unsurlardan birisidir. Gelirler ve giderler, doğrudan kârın ölçülmesi ile ilgili kavramlardır ve performans ölçümünde kullanılır.

Vergi ve benzeri devlet gelirlerini, aynı şekilde performans ölçümünün bir ögesi olarak değerlendirebilmek zordur. Vergi gelirleri hükümetin faaliyetlerinin bir sonucu olarak değil, daha çok hükümet faaliyetlerinin karşılanması için kullanılan bir finansman aracıdır. Amerika Birleşik Devletlerinde, FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) şu hususları öne sürmektedir "Hükümetin temel finansman kaynakları; karşılığı olan ve karşılığı olmayan gelirler ile kamudan yapılan borçlanmalardan ibarettir¹⁹. Ancak hükümet kuruluşları açısından devlet bütçesinden alınan

¹⁹ Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), Exposure Draft, Accounting for Revenue and Other Financing Sources: Volume 1, (July, 1995).

paylar gelirden daha önemli bir finans kaynağıdır. Bütçeden pay alan bu kuruluşlar kendi yetkileri dahilinde mal ve hizmet iktisabında bulunabilirler, bir borç yükümlülüğü altına girebilirler ya da bağış elde edebilirler. Diğer finans kaynakları kurumun faaliyetleri sonucunda kazanılmaz. Böylelikle karşılığı olmayan gelirlerin mali tablolarında vergi mükelleflerine yüklediği net maliyeti gizlemeyecek şekilde açıkça rapor edilmesi gerekir.

Bir diğer görüş de, hükümetin bir dönem boyunca gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğurmuş olduğu mali sonuçların ölçülmesinde, vergi gelirleri göz önünde tutulan en önemli araçtır ve nesillerarası eşitlikteki meydana gelen değişimlerin değerlendirilmesinde önemli bir yer tutar. Bu nedenle vergi toplama işlemi hükümetin faaliyetlerinin bir parçası olarak değerlendirilmesi uluslararası literatürde genel olarak kabul görmektedir.

Eğer vergiler gelirler içinde değerlendiriliyorsa, diğer finans kaynaklarından ayrı tutmak gerekecektir. Bu ihtiyaçtan dolayı Kamu Finansmanı Dairesi (GFOA) tarafından yayımlanan Kamu Muhasebesi'nin Denetlenmesi ve Mali Raporlar (GAARF) adlı çalışmada diğer finans kaynakları şu şekilde tanımlanmaktadır²⁰.

(1) Harcamaların yeniden fonlandırılması ve sermaye transferleri dışında hükümetin fon şeklinde muhafaza ettiği net cari varlıklardaki artışlar, diğer finans kaynakları olarak sınıflandırılabilir.

(2) Harcamaların yeniden fonlandırılması, sermaye destekli katkılar ve sermaye transferleri dışında net toplam varlıklardaki artışlar diğer finans kaynakları olarak sınıflandırılabilir.

²⁰ Government Finance Officers Association (GFOA): Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting, (May, 1994), paragraph 349.

Sonuç olarak karşılığı olmayan gelirler diğer finansal kaynaklardan ayırt edilmelidir.

Bir başka finans kaynağı da devletin doğrudan kendi egemenlik gücü ve yetkisine dayanarak para basmasıdır. Hükümet bu yetkiye dayanarak yarattığı ilave parayı kendi faaliyetlerinde bir finansman aracı olarak kullanabilir.

b) Ortaklardan (Kuruluş Sahiplerinden) Katkılar

“Kuruluş sahiplerinden katkılar” bir kuruluşun, kuruluş faaliyetleri dışında ortaklar tarafından gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen net aktiflerde artış yaratan işlemleridir. Diğer bir ifade ile kuruluş dışarıdan ortaklar tarafından konan sermaye paylarıdır.

Buradaki “kuruluş sahipleri” kavramı özel sektörde geçerlidir. Kamu sektöründe “kuruluş sahipleri” kavramı yerine vergi mükellefleri kavramı uygulanabilir. Çünkü kamu sektöründe “öz sermaye” sahibi bütünüyle devlet olduğundan dolayı, diğer tarafın tespit edilmesi güçtür.

Hükümetin bir bölümü veya birimin devletten aldığı sermaye aktarımları (capital injection) ortaklardan sağlanan artışlar niteliğindedir. Bu şekilde düşünüldüğü zaman hizmet kapasitesinin genişletilmesi amacıyla “sürekli olarak” yapılması düşünülen karşılıksız transferlerin gelirden ziyade burada sahip rolünü üstlenen devletten sağlanan katkılar olarak kabul edilip edilmeyeceği sorusunu akla getirmektedir. Örneğin, hükümet bazı alt yapı çalışmalarının sürdürülebilmesi için gerekli olan finansmanı vergileri artırarak sağlama amacında olabilir. Bu finansman aracında da katılım, sahip olunacak tesisler için olduğundan gelir olma niteliğini yitirir.

Çoğu zaman vergiler “sermaye” ve faaliyet katkıları ile doğrudan ilgili değildir. Vergi gelirlerinin ne şekilde (sermaye harcamalarına mı yoksa

faaliyet harcamalarına mı) tahsis edileceği vergi mükellefleri tarafından değil, devletin takdiri içerisinde değerlendirilir.

Vergi mükellefleri özel sektördeki “kuruluş sahipleri” gibi mali kazanç ve menfaatlerini satamaz, devredemez ve paraya çeviremezler. Vergi ödemesi yapan mükelleflerin yeni yapılan alt yapı varlıklarından veya devletin net aktiflerindeki artışlardan doğrudan yararlanma imkanı bulabilir veya bulamayabilir.

c) Acenta Ödemeleri

Özel sektör muhasebesinde acentalık türü ilişkilerde ekonomik bir fayda sonucunda yaratılan nakit akışı acentanın özsermayesinde bir artış sağlamadığından dolayı gelir olarak kabul edilmez. Acentalarda gelir kavramı alınan komisyon ücretlerini karşılamaktadır.

Hükümetler, ellerinde tuttuğu ya da topladığı kaynakları başka kamu veya diğer kurumlara transfer edebilir. Bu transferlerin muhasebeleştirilmesi çok farklı şekillerde yapılabilir, bazı hükümet kuruluşları muhasebe içi izlemezken, diğer kuruluşlar bunları nakit akım tabloları içerisinde göstermektedirler.

GASB’ın 24 no’lu “Bazı Bağış Türleri ve Diğer Mali Yardımların Muhasebeleştirilmesi ve Bilançoda Gösterilmesi” çalışmasında geçici bağışlardan söz etmektedir²¹. Açıklamada belirtildiği üzere, geçici bağışlar kamu fonlarında, özel fonlarda ve vakıf fonlarında harcama/gider ya da gelir olarak raporlanmalıdır. Bağışlar acenta fonu içinde gösterilmelidir. Alıcı hükümet kuruluşunun hizmet verebilmesi için gerekli önkoşul, alıcı hükümet kuruluşunun kabul ettiği miktarı kendi idari işlemleri içinde göstermemesi ya da kendi mali faaliyet programına dahil etmemesi gerekir.

²¹ GASB, Accounting and Financial Reporting for Certain Grants and Other Financial Assistance, Statement 24, (1994), paragraph 5.

Devletin faaliyet gösterdiği bu durumlarda, gelir ve bağışlar vakıf fonları ile benzerlik gösterir. Ancak, bazı durumlarda bu meblağların gelir olarak kaydedilmeyeceği, çünkü devletin sadece bir aracı olduğu ve bu meblağların kamu fonlarına değil de gerçek hak sahiplerine gideceği yolunda görüşler belirtilmektedir.

Belirli taraflardan alınan geçici bağışların yanı sıra, devletin kendi faaliyetlerinde kullanmadığı ancak tekrar dağıtım amacı ile topladığı kimi vergi türleri de (sosyal güvenlik ödemeleri) gelir kalemi olarak gösterilmez. Buna rağmen yeniden dağıtım amaçlı vergilendirmelerin hükümet faaliyetlerinin önemli bir kısmını da oluşturduğu gözardı edilemez.

4.2. Uluslararası Devlet Muhasebe Taslaklarında Harcamaların ve Giderlerin Tanımı ve Açıklanması Çalışması - PSC 10

Devlet muhasebesi açısından önemli bir yer tutan gider ve harcama tanımları üzerinde durmak ve bu konudaki meslek komiteleri ile çeşitli ülkeler açısından harcama ve gider tanımlarını incelemek yararlı olacaktır. Ayrıca bu tanımlamalar sonrası giderlerin sınıflandırılması da ayrı bir alt başlık halinde aşağıda incelenecektir.

4.2.1. Devlet Muhasebesinde Harcamaların ve Giderlerin Tanımı

Kamu Sektörü Komitesinin 10 no'lu çalışması kamu giderlerinin ve harcamalarının tanımı ve açıklanması ile ilgilidir.

PSC, bu çalışma ile; kamu sektörü mali raporları ile ilgili değişik yasama organlarının uyguladıkları değişik bakış açılarına ve yaklaşımlara açıklık getirmeyi; tüm bu farklılıkları göz önünde bulundurarak farklı muhasebeleştirme esaslarının etkinleştirilmesine yardımcı olmayı ve ilgilileri giderler/harcamalar konusunda bilgilendirmeyi amaçlamıştır.

Kamu sektörü kuruluşları genellikle siyasi bütünlüğün sağlanması ve toplumsal refahın korunması amacını güderler. Kamu kuruluşları vatandaşlara temel eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda hizmet sağlamakla sorumludurlar. Bu hizmetlerin sağlanması sırasında kamu sektörü kuruluşlarının çeşitli şekillerde gider ve harcamalar yapması kaçınılmaz bir durumdur.

Birçok ülkede nüfusun çoğalması ve yaşam standartlarının yükselmesi nedeniyle, kamunun sağladığı hizmetlere olan toplumsal talepler giderek artmaktadır; devletler bu talepleri karşılayabilmek için kamu harcamalarına daha büyük pay ayırmakta bu da bütçe açıklarına neden olmaktadır.

Bu çalışmaya göre bütün muhasebe sistemlerine uygun tek bir harcama/gider tanımı yoktur. IASC'nın tam tahakkuk esaslı muhasebeye göre yapılan harcama/gider tanımı diğer muhasebe sistemlerine uygun düşmemektedir.

Bu çalışmada yer alan çeşitli ülkelerin gider/harcama tanımları karşılaştırılarak aşağıda verilmiştir²².

i- Harcamalar Kavramı

aa- PSAR (Kanada)

"Harcamalar, ödeme yapılıp yapılmadığına ya da fatura alınıp alınmadığına bakılmaksızın, dönem içerisinde mal ve hizmetler edinilmesiyle doğan maliyetleri ve karşılık olarak herhangi bir değer doğurmayan vadesi gelmiş transfer ödemelerini kapsar"²³.

²² IFAC-PSC: "Definition of Recognition of Expenses/Expenditures" Study 10 - Figure 2.2.

²³ Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), Public Sector Accounting Recommendations, Section PS 1500, (March, 1995), paragraph 71.

bb- GASB (Amerika Birleşik Devletleri)

"Yatırım (sermaye) harcamaları dışında devletin borçlanma işlemleri dolayısıyla temin ettiği finansman kaynakları için ödediği getiri tutarları, faaliyet ve sermaye hareketleri dolayısıyla üçüncü kişilere ödediği kâr transferleri ve diğer finansman işlemlerinden doğan harcamalar faaliyet harcamaları olarak tanımlanmaktadır.

Yatırım harcamaları (sermaye harcamaları) satın alma, inşaa etme ya da kiralama yoluyla edinilen varlıklar için yapılan harcamalardır"²⁴.

cc- İngiltere Maliye Bakanlığı (İngiltere)

"Gider/harcama yerine faaliyet maliyeti kavramına yer verilmiş ve şu şekilde tanımlanmıştır. Faaliyet maliyetleri bir dönem boyunca tüketilen veya edinilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin tamamını kapsar"²⁵.

dd- INTOSAI CAS

"Harcamalar; hükümetin varlık olarak kayıtladığı, kalemlerin edinilebilmeleri için ödenen tutarlar ya da hükümetin borç olarak kayıtladığı tutarların geri ödenebilmesi amacıyla harcanan tutarlardan ziyade dönem içinde edinilen mal ve hizmetlere ödenen tutarlardır"²⁶.

ii- Giderler Kavramı

aa- FASAB (USA)

"Giderler, genel olarak kuruluşların dönem yararları gelecek dönemlere aktarılmayacak mal üretiminde bulunabilmek, hizmetleri yerine

²⁴ GASB, Statement 11, (1980), paragraphs 74-82.

²⁵ IFAC PSC - 10 11.

B.k.z., Resource Accounting and Budgeting in Government - A Summary of Accounting Policies - Working Draft, (1994).

²⁶ IFAC PSC - 10 11.

B.k.z., Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, Volume 1, (1995), parafraph 1.

getirebilmek, programlarında yer alan faaliyet hedef ve amaçları gerçekleştirmek için dönem içinde tüketilen varlıklar veya yapılan harcamalar olarak tanımlanmıştır²⁷.

bb- AARF (Avustralya)

"Giderler; varlıkların gelecekte sağlayacağı faydalarda tüketim veya zararlar dolayısıyla meydana gelen azalışlar sonucu ortaklara kâr dağıtım işlemi hariç kuruluşun dönem içinde özkaynağında meydana gelen azalışlardır"²⁸.

cc- CPNC (İspanya)

"Giderler; dönem içinde bütçe içi ve bütçe dışı faaliyetleri dolayısıyla meydana gelen varlık azalışları ile borç yükümlülüklerindeki artışlar sonucunda özkaynaklarda meydana gelen azalışlardır"²⁹.

dd- NZSA (Yeni Zelenda)

"Giderler; varlıkların gelecekte sağlayacağı faydalarda tüketim veya zararlar dolayısıyla meydana gelen azalışlar veya borçlarda artışlar sonucu ortaklara kâr dağıtım işlemi hariç kuruluşun dönem içinde özkaynağında meydana gelen azalışlardır"³⁰.

ee- IASC 12

IASC 12 No'lu çalışmasında, gelir tablosunda yer alacak gideri "Varlıklardaki azalış veya borçlardaki artışlarla ilişkili olarak gelecekte

²⁷ FASAB, Statement 1, (1993), 49.

²⁸ Australian Accounting Research Foundation (AARF), Statements of Accounting Concepts (SAC 4), Definition and Recognition of the Elements of the Financial Statements, (1995), paragraph 117.

²⁹ IFAC PSC - 10 11.

B.k.z., Comision de Principios y Normas Contables Publicas (CPNCP), Documento 3, (1994).

³⁰ IFAC PSC - 10 11.

B.k.z., New Zealand Society of Accountants (NZSA), "Statements of Concepts - for General Purpose Financial Reporting (SC), (June 1995).

beklenen ekonomik yararların güvenilir biçimde ölçülebilen azalışlar” olarak tanımlamıştır³¹.

Bir giderin ortaya çıkmasının bir varlık kaleminde azalma ve kaynak kalemlerinde (borçlarda) bir artış ile gerçekleşebileceği esası genellikle yukarıdaki tanımlarda “mevcut varlıkların gelecekteki yararlarının tüketilmesi veya bir borcun ortaya çıkması sonucunda özkaynaklarda meydana gelen azalışlar” şeklinde yerini almış görünmektedir.

Tanımlarda dikkat çekici en önemli özellik gider tanımının bilanço yaklaşımına göre tanımlanmış olmasıdır. Bilindiği gibi gider tanımında gelir tablosu yaklaşımı da söz konusudur³².

4.2.2. Devlet Muhasebesinde Giderlerinin Sınıflandırılması

Kamu giderleri çeşitli ölçütlerden hareket etmek suretiyle değişik sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Bu sınıflandırmalar için geliştirilmiş modeller o ülkenin kurumsal düzenlemeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır. Bu nedenle örneğin eyalet sisteminin geçerli olduğu A.B.D. transfer harcamaları tanımının ülkemiz uygulamasına uygun düşmesi beklenemez. Giderler sınıflandırılırken bütçeleme, muhasebe ve rapor süreci esasları göz önünde bulundurulmalıdır.

Giderler başlıca;

- i. Fonksiyonlarına göre,
- ii. Hizmet üretimlerine göre,
- iii. Kuruluşlarına göre,
- iv. Faaliyetlerine göre,
- v. Çeşitlerine göre sınıflandırılmaktadır.

³¹ IAS 12 paragraph 94.

³² - B.k.z. **Muhasebe Teorileri**, Nalan AKDOĞAN, Hamdi AYDIN, (Ankara, 1987), 419-420.
- B.k.z. IFAC - PSC ... 10, Chapter 3, paragraphs 23-24, 12.

i- Fonksiyonlarına Göre

Bu ayırmada; yapılacak giderler yoluyla gerçekleştirilmesi öngörülen amaçlara yönelik hizmetler dikkate alınmaktadır³³.

Giderlerin (harcamaların) fonksiyonlarına göre sınıflandırılması harcamanın amacı ve hedefleri hakkında faydalı bilgiler elde edilmesine olanak verir. Yönetim hangi amaçlara, alanlara harcama yapılması konusunda karar verirken, fonksiyonel grupta daha kolay karar verir, karşılaştırmayı fonksiyonlar arası daha iyi yapar. Aynı şekilde devletin hukuki denetim organizasyonları, kurumların harcamalarını daha iyi denetler.

Örneğin eğitim harcamalarının ayrı, kültür giderlerinin ayrı, savunma giderlerinin ayrı olması fonksiyonel gruplamaya bir örnektir.

Birçok ülke bir muhasebe dönemine ait gider ve harcamalarını fonksiyon esasına veya ana programlarına göre yapmaktadır.

Devlet ile eyaletlerin gider gruplamasında da farklılıklar olabilmektedir.

Aşağıda fonksiyonel ayırma örnek teşkil etmek amacıyla Yeni Zelanda Hükümeti ve Yeni Güney Wales eyaletinde yapılan iki tür ayırım karşılaştırmalı olarak verilmiştir³⁴.

Yeni Zelanda'daki sınıflandırma; giderlerinin fonksiyonel sınıflandırmaları aşağıdaki başlıklar altında toplanmaktadır.

³³ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 72.

³⁴ IFAC - PSC. 10 Table 5.1., 34.

Tablo 2: Yeni Zelanda ve Yeni Güney Wales Eyaletlerinin Giderlerinin Fonksiyonlarına Göre Karşılaştırılması

Yeni Zelanda	Yeni Güney Wales (Eyalet)
• Sosyal güvenlik ve toplumsal refah • Eğitim • Sağlık • Genel idari hizmetler • Kamu düzeninin korunması • Savunma • Ulaşım ve haberleşme • Ekonomik ve endüstriyel hizmetler • Temel hizmetler • Tarihi ve kültürel varlıkların korunması • Barınma ve toplum gelişimi hizmetleri • Maliye • Diğer giderler.	• Sosyal refah • Eğitim • Sağlık • Genel idare hizmetleri • Kamu düzeninin korunması - - • Ekonomik hizmetler - - • Barınma ve toplum gelişimi hizmetleri - • Kültür ve Eğlence.

Görüldüğü gibi devletin üstlendiği savunma, ulaşım ve haberleşme, temel hizmetler ve tarihi-kültürel değerlerin korunması şeklindeki hizmetlerin giderleri eyaletin gider listesinde yer almamaktadır.

ii- Hizmet Üretim Giderlerine Göre Sınıflandırma

Öncelikle bu tür bir sınıflandırma yapılabilmesi için hükümetin yaptığı hizmetin tespit edilebilir olması gereklidir. Bu sınıflandırma yöntemini kullanan ülkeler verimlilik değerlendirilmesi yapabilirler. Böylelikle

hükümetlerin performans değerlendirmeleriyle ve verimlilik arasında karşılaştırma yapılabilmesine olanak yaratır.

Bu sınıflandırma yönteminin genel olarak hükümetin tüm birimlerine uygulanması kolay değildir. Buna rağmen Yeni Zelanda Hükümeti bütün hükümet birimlerinin giderlerini hizmet üretim esasına göre yapmalarını zorunlu kılan bir sistem uygulamaktadır.

Yeni Zelanda Hükümeti giderlerini hizmet üretimine göre sekiz ana grup altında toplamıştır³⁵. Aşağıda bu gruplandırma verilmiştir.

a- İsteğe Bağlı Hizmet Giderleri: Toplum tarafından kullanılmış isteğe bağlı hizmetlerin yarattığı giderler, tapu hizmetleri veya harçlar örnek olarak verilebilir.

b- İşlem Giderleri: Benzer işlemlerin geniş ölçekli işlemlere tabi tutulmasına ilişkin giderler.

c- İdari Danışmanlık Giderleri: Devam etmekte olan hizmet ve projelerin birleştirilmesiyle birlikte oluşan giderlerdir.

d- Araştırma Giderleri: Belirli bir risk ile üretilen kamu sektörü mallarının yürürlükteki kanun ve kurallar gereğince üretilmesi için yapılan giderlerdir.

e- Davranış Geliştirme Giderleri: Bireylerin davranış şekillerinin ve alışkanlıklarının geliştirilmesi için yapılan giderlerdir.

f- Kontrol Giderleri: Toplumun güvenliğinin sağlanması için yapılan giderlerdir.

g- Acil Hizmet Giderleri: Acil durumlar karşısında yapılan giderlerdir.

h- Askeri Güvenlik Giderleri: Savunma giderleridir.

³⁵ IFAC - PSC - 10 Table 5.2, 35.

iii- Kuruluşlarına Göre Sınıflandırma

Harcama/giderler bakanlık veya bağlı kuruluşlar veya kurum düzeyinde farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulabilirler. Harcama ve giderlerin kurumlara göre sınıflandırılır ve kurumlar yaptıkları harcama ve giderlerden sorumlu tutulabilirler. Harcama yapan her kuruluşla da harcama ve giderler çeşitlerine göre sınıflandırılır. Örneğin; Tarım Bakanlığında yapılan harcamalar personel hizmetleri, personel dışı hizmetler, malzeme alımları, vb. alt bölümlerine ayrılır. Giderlerin bu şekilde sınıflandırılması kuruluşun çeşitli yönetim kademelerinde kontrol yetkisinin kullanılmasına olanak sağlar. Yöntem bu açıdan “yerinden yönetim” ve maliyet muhasebesindeki “sorumluluk muhasebesi” anlayışına dayanmaktadır.

iv- Faaliyet Esasına Göre Sınıflama

GASB, faaliyet esasına göre sınıflandırmayı şöyle tanımlamıştır, “Bir birim işin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan harcamaların tespit edilebilmesi amacıyla harcamaların faaliyetlere göre sınıflandırılmasıdır”³⁶. Bu uygulama harcamaların hizmet birimine göre bütçelenmesini, gerçekleşmesini, gerçekleştirmelerin bütçe hedefleri ve geçmiş dönemin performansları ile değerlendirilmesine olanak sağlar. Böyle bir sınıflandırmada, maliyet muhasebesindeki birim üretim maliyeti belirleme çalışmalarını çağrıştırmaktadır.

Avustralya AAS 31 “Hükümetlerin Mali Tabloları” çalışmasında, hükümetin belli başlı her faaliyet alanına isabet eden harcama ve giderlerin hükümetin genel amaçlı raporlarında yapılarına veya çeşidine göre sınıflandırılarak gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir³⁷.

³⁶ GASB, Section 1800, paragraph 119.

³⁷ Australian Accounting Research Foundation, Financial Reporting by Governments, AAS 31, (1996), 12.

AARF yukarıdaki açıklamaları onaylamakla birlikte hükümet faaliyetlerinin geniş bir alana yayılması sonucunda bu faaliyetlerin yeniden tanımlanması ihtiyacının doğduğunu öne sürmektedir. Bu tür bilgilerin yeniden tasnif edilmesinde kullanılan bir diğer esas ise; Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) "Hükümet Mali İstatistikleri" (GFS) adlı çalışmasında yer alan sınıflandırmadır.

v- Çeşitlerine Göre Sınıflandırma

Harcamaların çeşitlerine göre sınıflandırılması Yeni Zelanda Hükümetinin mali raporlarında yer almıştır. Bu ayrıma, benzer bir ayırım özel kesim de yaygın olarak kullanım alanı bulmuştur.

Kamu giderleri genel olarak aşağıda verilmiştir.

- aa) Personel Giderleri
- bb) Üretim Maliyetleri
- cc) Hizmet Maliyetleri
- dd) Faizler
- ee) Bakım-Onarım Giderleri
- ff) Transferler
- gg) Amortismanlar
- hh) Vergi Harcamaları.

Bu gider kalemlerinden birçoğu kâr amaçlı kuruluşların giderleri ile benzerlik göstermektedir. Örneğin personel giderleri ya da faiz gibi giderler kâr amaçlı kuruluşlardaki anlam ve kapsamdadır. Bunun için bu kısımda sadece devlet sektöründe özellik taşıyan transfer harcamaları, amortismanlar ve vergi harcamaları incelenecektir. Özel sektör ile kamu sektöründe benzerlik gösteren giderler için kamu sektöründe ayrı bir işlem yapılmaz. Özel sektörde giderler için yapılan muhasebeleştirme işlemleri geçerlidir. Kamuya özgü giderler içinde transfer giderleri, amortismanlar ve vergi harcamaları gibi giderler yer almaktadır. Bu tür giderlerin muhasebe içi

izlenebilmeleri için ayrı kriterlerin oluşturulması gerekir. Bu giderler aşağıda kısaca özetlenmektedir.

ff) Transfer Harcamaları

Transfer harcamaları, kamu harcamalarının; önemi gittikçe artan bir bölümü haline gelmiştir.

PSAR'ın 3410. bölümünde transferlerin, transferin yapılmasına neden olan işlemin sonuçlandığı dönem içerisinde ve aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi ile birlikte mali tablolarda gider olarak yer alması gereğine değinilmiştir³⁸. Bu koşullar;

- a. Transfer yetkisi kazanılmış olmalıdır,
- b. Transferlerin yapıldığı kuruluş gereken şartları yerine getirmiş olmalıdır.

Transfer harcamaları, milli gelirden bir değişiklik yaratmayan ve sadece satın alma gücünü bireyler ve sosyal gruplar arasında el değiştirmesine sebep olan giderler olarak tanımlanmaktadır³⁹.

Transfer harcamaları, hükümetten kişilere, hükümetten bir diğer kuruluşa veya devletin hükümet birimlerine yaptığı para transferlerine denir. Transfer harcamalarının kapsamına şunlar dahil edilmez:

- a. Bir alım veya satış sözleşmesi karşılığında hizmet veya mal alınması,
- b. Kredi ve borç verilmesi,

³⁸ CICA - "Government Transfer", (March 1995), Section PS 3410.

³⁹ Halil NADAROĞLU: *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası, (İstanbul 1978), 157.

- c. Yatırım olarak düşünölen ve mali karşılığı olması beklenen türden harcama yapılmasıdır.

Bu tanıımı özellikle "para transferi" olarak nitelemek mümkündür. Ancak bazı durumlarda cari olmayan kaynakların transfer edilmeleri de mümkün olmaktadır.

PSAR transfer harcamalarını başlıca üç kısımda incelemektedir.

- a) Dolaysız Transferler,
- b) Maliyet paylaşımı sözleşme transferleri,
- c) Bağışlar.

a) Dolaysız Transferler

Dolaysız Transferler: Transfer yapılan kuruluşun belirlenmiş koşulları yerine getirmesi karşılığında hükümetin ödemekle yükümlü olduğu transfer bedelleri olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yapılan dolaysız transfer tanımı, Amerika Birleşik Devletlerinde de uygulanmakta olan federal borçlar standardında yapılmış tanımla benzerlik göstermektedir⁴⁰. Dolaysız transferler bir çeşit düzenlemedir; "bu düzenleme çerçevesinde federal hükümetin kanun hüküm ve karnamelerde gösterilen şartlara uygunluk gösteren bu grubun üyelerine özgü sağlanan imtiyazların bütününe dolaysız transfer denir.

Bu tür transferlere sosyal yardım nedeniyle verilen hak ve imtiyazlar örnek olarak verilebilir. Bu tür programların devam ettirilmesi çerçevesinde ödemelerin gelecek yılları da kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması da taahhüt edilmiş olabilir. Gelecek dönemlere ait ödeme taahhütleri borç ve

⁴⁰ Office of Man Agementand Budget (OMB), "Accounting for Liabilities of the Federal Government, (February, 1996), page 71.

gider olarak kabul edilemez. Transferin harcama/gider olarak kabul edilebilmesi için öncelikle yeterlilik koşullarının sağlanması gereklidir. Bu koşullar sağlandıktan sonra transferi yapan hükümet birimi transfer tutarlarını tahmin ederek dönem sonu itibariyle kayıtlarına almalıdır. Bu türden dolaysız transferlere yaşlılık aylığı, aile yardımları ve işsizlik sigortası gibi sosyal yardımlar örnek olarak verilebilir.

Sosyal yardım ödemelerinin meydana getirdiği yükümlülükler, sadece belirlenmiş ödeme dönemleri içerisinde ödemenin yapılabilmesi için gerekli dolaysız transfer koşullarının yerine getirilmesiyle birlikte doğar. Sonuç olarak sadece, daha önceki dönemlere ve cari döneme ait ödenmemiş tutarların borç tanımına uygunluk gösterdiği kanısına varılabilir.

Diğer yönetimlerde ise, yardım programları çerçevesinde geçerliliğini koruyan yerel yükümlülüklerin mevcut borçları temsil ettiği ve bu yükümlülüklerde meydana gelebilecek değişikliklerin her yıl gider hesaplarına dahil edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bir ülkede yer alan uygulama modelleri o ülkenin kurumsal düzenlemeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır.

Kişilere verilen dolaysız transferlerin yanısıra hükümet, kendi kuruluşlarına da dolaysız transfer harcaması yapabilir. Diğer hükümet kurum ve kuruluşlarına verilecek transferlerin tutarları ile ilgili olarak yapılan tahminlerde izlenecek yöntem farklı olabilir. Örneğin gerekli olan verilerin elde edilmesi belirli bir süreyi gerektirebilir ya da transferde taraf olan hükümet kuruluşlarının muhasebe dönemleri farklı olabilir. Mali tabloların düzenlenme aşamasında bu transferlerle ilgili olarak önceki yıllarda veya dönem içinde yapılmış tahminler harcama veya gider olarak kabul edilebilir.

b) Maliyet Paylaşımlı Sözleşme Transferleri

Maliyet paylaşımı sözleşmeler altında yapılan transferler şu şekilde açıklanmaktadır: “Özel sektör tarafından girilen kimi faaliyetlerde

maliyetlerin bir kısmının devlet tarafından karşılanacağını belirtildiği sözleşmeler nedeniyle yapılan transferlerdir". Bu tip transferlerde işi yapanın önce harcamayı yapması ve daha sonra devletin bu harcamaların bir kısmını karşılaması esastır. Maliyet paylaşımlı sözleşmelerin farklı türleri mevcuttur, bu türlere örnek olarak, harcamaların bütünü için ya da sadece bunların bir kısmına mahsus olmak üzere transfer ödeme kararı verilir. Bu miktarın toplamı üzerine bir fiyat sınırlaması getirilmiş olabilir. Maliyet paylaşımlı sözleşmelerin hükümleri yasalarda veya tarafların imza koyduğu anlaşmanın içerisinde yer almaktadır.

Maliyet paylaşım sözleşmelerde işi yapan tarafın harcamaları yapmasıyla birlikte, transferleri yapan hükümet kuruluşu, transfer sonucunda oluşan borçlarını tahmini bir tutar üzerinden hesaplayarak, muhasebe dönemi sonu itibarıyla kayıtlarına geçirir.

c) Bağışlar

Bağışlar "Devletin takdir yetkisini kullanarak yaptığı transferler" olarak tanımlanmaktadır. Devlet bu transfer yapılırken uyulması gereken tüm koşulları belirler ve kime, tam olarak ne kadar transfer yapılacağını da kendisi tayin eder.

Bağışlar, kültürel bağışlar, burslar ve bölgesel gelişmeyi sağlamaya yönelik olan transferlerdir. Bağışa hak kazanabilmek için ilgili (alıcı) başvuruda bulunmak ya da belirli şartları sağlamak zorundadır. Ancak dolaysız transferlerin aksine, bağışlarda gerekli koşulların hepsi sağlansa bile devlet bağışı yapmak zorunda değildir.

Çünkü, bu aşamada devlet transferi yapacağı alıcıları kendi takdir yetkisini kullanarak seçme hakkına sahiptir.

Bağışlar, hükümetin takdir yetkisi çerçevesinde belirlendiği sürece, devlete herhangi bir yükümlülük getirmemektedir, bu nedenden dolayı bağış, başvurunun yapıldığı tarih itibari ile mali tablolarda ödenmesi gereken bir gider olarak gösterilmemektedir.

Dönem sona ermeden önceki bir tarihte yeterlilik koşullarını yerine getirenlere özgü olmak üzere yapılması kabul edilen bağışlar transferi yapan devlet birimi tarafından o dönem itibari ile kayıtlara alınmalıdır.

Sonuç olarak bir hükümet biriminin transferi yapabilmesi için öncelikle alıcının yeterlilik koşullarını yerine getirmiş olması beklenir. Bu durumda, hükümet gideri karşılayamaz, ancak alıcının yeterlilik koşulunu sağlayabilecek duruma gelinceye kadar gider; devlet kayıtlarında bir mali varlık olarak yer alır.

IFAC, PSC, Study 6, Devlet Borçlarıyla ilgili raporunda, transfer ödemeleri ile ilgili çeşitli ülkelerde uygulanan muhasebe uygulamalarını incelemiştir. Buna göre;

Transfer Ödemeleri:⁴¹

i- AVUSTRALYA

Yükümlülüklerin, ödenebilmesi için, doğru tahmin edilen miktarlar üzerinden ve raporlama tarihinde kayıt edilmesi ve ölçülmesi gerekmektedir.

ii- KANADA

Mali tablolarda, son tahmini miktarlar üzerinde kayıt edilmiş olan yükümlülüklerin yerine getirilebilmeleri için, koşulların gerçekleştirilmiş olması gerekir.

⁴¹ B.k.z. IFAC - PSC - 10 25.

iii- İTALYA

Transferlerin ödenebilmeleri için mali tablolarda, kanunlar tarafından belirlenmiş olan şekliyle kaydedilmiş olmaları gerekmektedir.

iv- HOLLANDA

Mali tablolarla tarihi maliyetlerle kaydedilmiş olmaları gerekir.

v- TAYVAN

Mali tablolarda onaylanmış bütçeye dayanılarak kayıt edilirler.

vi- YENİ ZELANDA

Mali tablolarda ödenecek tahmini borçlar olarak kayıt edilmiş olmaları, başvuruların bu transferden yararlanabilmeleri için gerekli koşulların sağlanması gerekmektedir.

vii- İNGİLTERE

Mali tablolarda, vadesi gelmiş ancak ödenmemiş miktarlar olarak kayıtlara geçerler.

viii- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Mali tablolarda, vadesi gelmiş ancak ödenmemiş miktarlar olarak kayıtlara geçerler.

gg) Amortismanlar

Günümüzde genel olarak devlet bilançolarının kamu hesaplarını bütün açıklığı ve doğruluğu ile yansıtamamasının en büyük nedenlerinden birisi kamu duran varlıklarının hesaplara tam olarak alınamamasıdır. Bu sorun üç noktadan kaynaklanmaktadır.

- a- Kamu taşınır ve taşınmaz varlıkların bilançoya tam olarak alınmaması,
- b- Bu varlıkların değeri lenmemesi,
- c- Amortisman paylarının hesaplanamaması.

Sınırlı kullanım ömrüne sahip fiziksel varlıkların dönemlik kullanımları ile ilgili kamu sektörü işlemleri, tam tahakkuk esasının uygulandığı kamu kuruluşlarında özel sektörde olduğu gibidir. Bu kuruluşlarda amortisman muhasebesi IAS 4'ün, Amortisman Muhasebesi ve IAS 16'nın Maddi Duran Varlıklar standardındaki esaslar uygulanabilmektedir. Ancak, kamu sektörünün büyük bir kısmında tam tahakkuk muhasebe esasından farklı muhasebe esasları uyguladığı için duran varlıklar mali bilançoda yer almamakta ve amortisman tutarları kayıt edilememektedir.

Altyapı varlıkları, tarihi eser ve toplum varlıkları ile kullanım süresi belirlenememiş olan kamu sektörü varlıklarının ekonomik faydalarının uzun bir sürede gerçekleşmesine dayanılarak, bu tür varlıklar için amortisman ayrılıp, ayrılmayacağı tartışma konusu olmaya devam etmektedir.

Bu tür varlıkların gelecekteki ekonomik faydalarının uzun bir süre devam edeceği bir gerçektir. Ancak bu durumdan dolayı bu kalemlerin herhangi bir gider yaratmayacağı sonucunu çıkarmak oldukça yanlış bir değerlendirme olur. Sınırlı sayıda varlık türünün sonsuz kullanım süresine sahip olduğu gözönünde tutulursa, sınırlı kullanım süresine sahip varlıklar, bünyesinde bulunan hizmet potansiyeli veya ekonomik fayda kullanıldığı ya da tüketildiği sürece bir gider yarattığı açıktır. Zira ülkelerin gider tanımlarında "varlıkların gelecekteki yararlarının tüketilmesi"nin gideri oluşturduğu yer almaktadır.

Kamu sektöründe tüm duran varlıklarda amortisman hesaplanabilmesi için değişik yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar aşağıdadır.

- a- Tüketim Yaklaşımı
- b- Yenileme Yaklaşımı
- c- Gider Karşılığı Ayırma Yaklaşımı

a) Tüketim Yaklaşımı kamu fiziki varlıkları için geçerlidir. Bu yaklaşıma göre, duran varlık edinen kamu bir “fayda stoku” elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur⁴².

b) Yenileme Yaklaşımı ise kamu fiziki varlıkları için geçerlidir. Bu yaklaşıma göre, varlıklar bir bütün olarak kabul edilmeli ve tümünün yenilenmesi amacıyla bir karşılık ayrılmalıdır ve bu karşılıklar dönem giderlerinde izlenmelidir.

Amortisman ayırmayıp sadece yapılan yatırımların gider yazılması devlet varlıklarının büyüklüğü karşısında kabul edilebilir görünmektedir. Ancak bazı durumlarda, uzun kullanım ömrüne sahip alt yapı varlıklarının bir dönemden diğer döneme belli bir esas içinde izlenmesinin mümkün olamayabileceğini de kabul etmek gerekir. Zira bazı dönemlerde daha fazla bazı dönemlerde ise daha az harcama yapılabilecektir.

c) Gider Karşılığı Ayırma Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre, varlık sisteminin korunabilmesi için gelecekte ne kadar harcanması gerektiğine dair tahminler yapılır. Bu tahmine göre hesaplanan karşılık kadar gider yazılır. Yenilemede bu karşılıktan harcama yapılır.

Ancak yenileme yaklaşımında ve gider karşılığı ayırma yaklaşımında amortisman ayrılması yöntemi tüketim yaklaşımından farklıdır.

⁴² Orhan SEVİLENGÜL: Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe, Gazi Büro, (Ankara, 1998), 350.

hh) Vergi Harcamaları

Devletler, vergi sistemlerini, ekonomik, toplumsal ve diğer amaçlara ulaşabilmek için iki farklı açıdan kullanırlar.

- a) Gelirin artırılabilmesi için kullanılabilir.
- b) Vergi mükelleflerini özendirmek ve teşvik etmek amacıyla kullanılabilirler.

Bu sistemler içinde vergi indirimi, vergi oranlarında indirim, vergi kredileri veya vergi muafiyeti gibi indirim usullerini yaygın olarak kullanabilirler.

Devlet tarafından yapılan indirimler devlet açısından vergi harcamaları olarak sınıflandırılabilir. Çünkü bu indirimler devletin vergiden elde edeceği gelirin azalması anlamına gelir ki bu açıdan subvansiyonlarla benzerlik taşır ve doğrudan doğruya harcama olarak kabul edilirler.

Vergi harcamaları "Vergi sisteminden kaynaklanan, tercihe bağlı uygulamalar sonucunda ortaya çıkabilecek olan tahmini azalışlara vergi harcamaları denir" şeklinde tanımlanabilir.

Vergi harcamalarının gider olduğu tartışılmamaktadır. Tartışma konusu olan husus bu tür kalemlerin gider olarak izlenip izlenemeyeceğidir. Hemen hemen OECD ülkelerinin yarısı, bütçelerinde vergi harcamalarını çeşitli şekillerde göstermektedirler⁴³. Fransa, İspanya ve Amerika Birleşik Devletleri vergi harcamalarını bir arada göstermektedir.

⁴³ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 153.

Vergi harcamaları ile ilgili tahminlerini mali bilançoda gösteren tek ülke Amerika Birleşik Devletleridir.

Vergi harcamalarının tespit edilmesinin getireceği yarar gerçekte ele geçen vergi gelirlerinin hesaplanmasına yardımcı olmasıdır. Yani gayri-safı vergi gelirlerinden bu tür indirimlerin çıkarılması ile hükümetin elde ettiği net vergi gelirleri hesaplanabilir. Bunun yanı sıra vergi harcamaları ile ilgili bilgiler yasama organlarına aktarılmalı ve hükümet bütçelerinde yer almalıdır ki uygulanan bir kısım politikaların gerçek maliyetleri belirlenip irdelenebilsin. Ancak uygulamada vergi harcamaları ile ilgili hesaplamalarda, söz konusu harcamalar gözönünde bulundurulmamaktadır.

Bilindiği üzere sübvansiyonlar ödeme ile ortaya çıktıklarından bunlar mali tablolarda yer alabilmekte uygulama maliyet/hasılat dengesi açısından değerlendirilebilmektedir. Buna karşılık örneğin; bu yöreye yapılan yatırımlarda tanınan vergi harcaması niteliğindeki teşviklerin tutarı bilinmediğinden teşvikin asıl amacı istihdam yaratmaksa, o bölgede yaratılan bir birim istihdamın kaç mal olduğu hesaplanmamaktadır. Bu nedenle de örneğin “kalkınmada öncelikli yöre” belirlenmesinde bu veriler yerine siyasi faktörler egemen olabilmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda çeşitli gider sınıflandırmaları tartışılmıştır. IFAC-PSC'nin 10 no'lu çalışmasında standart bir gider tanımı ve sınıflandırılması önerilmemiştir. Burada sadece yetkili kuruluşların ve çeşitli ülkelerin gider tanımlamaları ve sınıflandırması verilmiştir. Hükümet harcamalarının/giderlerinin farklı yöntemlerle sınıflandırılabilceği hususunun altı çizilmektedir.

4.2.3. Devlet Muhasebesinde Harcamaların ve Giderlerin Farklı Esaslara Göre Muhasebeleştirilmesi

Kamu sektörü kuruluşlarının mali tablolarında yer alan giderler/harcamalar bu tablolarının amaçlarına göre uygulanması gereken muhasebe sisteminin esaslarına göre farklılık gösterirler.

Gelir ve giderlerin dönemlerle ilgilendirilmesinde "nakit esası", "kısmen değiştirilmiş nakit esası", "kısmen değiştirilmiş tahakkuk esası" ve "tam tahakkuk esası" olmak üzere dört yöntem uygulanabileceğine yukarıda değinilmişti.

i- Nakit Esası

Nakit esasında bir gider hangi dönemde, nakden veya hesaben ödenirse, o dönemin gideri sayılır. Bir mali yıl içerisinde ödenmiş tutarlarla sınırlı olmak koşulu ile gider/harcamalar kuruluşun yıllık faaliyet raporu sonuçlarında yer alır.

Nakit esasına dayalı muhasebelerde sadece nakit kaynaklar varlık olarak yer alır ve çoğu durumda nakit ödemeleri bu varlıklardaki azalışı ifade eder. Bu nedenle nakit esaslı muhasebede değerlendirme yapılması zorunlu değildir.

ii- Kısmen Değiştirilmiş Nakit Esası

Kısmen değiştirilmiş nakit esasında da nakit esasına benzer şekilde kayıtlara alınma nakit akışına bağlı olarak düzenlenir. Ancak buna ilave olarak getirilmiş bir istisnaya göre dönemi içerisinde yapılan harcamalar ile dönem sonunu takip eden belirlenmiş bir süre içerisinde (yaklaşık 60 gün gibi) yapılan ve dönem içerisinde dönemle ilgili olan nakit akışları gider olarak kaydedilmektedir.

Dönem sonunu takip eden ilk altmış gündeki nakit akışları daha önceki dönemin harcamalarını oluşturduğu için ödemenin yapıldığı dönemin giderlerine dahil edilmez. Buna göre kısmen değiştirilmiş nakit esasında dönem sonu itibari ile ödemelerin birbirinden ayrılması için hesaplar kapatılmadan açık bırakılır. Örneğin bağış (hibe) ister yıl içinde isterse belirlenmiş süreler içinde ödenmiş olsun, dönem sonu itibari ile her iki durumda da önceki dönemin gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

Sonuç olarak kısmen değiştirilmiş nakit esası uzun vadeli borçlara (emeklilik ödemeleri gibi) mali yatırımlara ve borç geri ödemelerine ilişkin artışları belirlemek konusunda yetersiz kalmaktadır.

iii- Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk Esası

Kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasında mali işlemler ödeme yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın ortaya çıktıklarında kayıtlara alınır. Kısmen değiştirilmiş nakit esasında bağış örneğimizin kaydedilebilmesi için gerekli koşulun işlemin başlatılması ile birlikte oluşmuş olduğu varsayılır. Bu durumda, bağış ödemesi daha sonraki bir dönemde yapılsa bile bağış işleminin başlatıldığı dönem itibari ile kayıtlara alınır. Kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasında muhasebe kayıtlarına dahil edilebilecek işlemlerin başlıcaları şunlardır; mal ve hizmet iktisapları ya da vadesi gelmiş transfer ödemeleri.

IFAC PSC Study 2'nin açıkladığına göre kısmen değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemi; tüketilen kalemlerin maliyetlerini göstermekte yetersiz kalmaktadır. Harcamalar dönem süresi boyunca hizmet teslimi amacıyla oluşan bir çok maliyet kalemini kapsamaktadır. Ancak bunun yanı sıra harcama kalemleri gelecek dönemlerde hizmet teslimi amacıyla kullanılacak kaynakların iktisap edilebilmeleri için harcanan tutarları da kapsamaktadır. Böylece harcamalar, mal ve hizmet karşılıkları sırasında

tüketilen kaynak maliyetlerden ziyade, dönem içerisinde transfer veya/ve iktisap edilen kaynakların maliyetini göstermeye daha uygundur⁴⁴.

Bir yıl içerisinde satın alınan kalemlerin gelecek yıllarda da nakit getiri sağlamasına en iyi örnek bir maddi duran varlık (demirbaş gibi) alınmasıdır. Bu tür kalemler iktisap edildikten sonra kullanımdaki ilk yıllarda harcama olarak kayıt edilirler. Böylece, yıllık toplam harcama miktarı aynı zamanda yıllık sermaye iktisaplarını da kapsamış olur; burada sabit varlıkların amortisman giderleri harcamanın bir unsuru olarak kaydedilmezler. Bu nedenle, kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasına göre yapılan harcama tanımı ile tam tahakkuk esasına göre yapılan gider tanımı arasında oldukça önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Bazı durumlarda belirli harcama kalemleri ile ilgili olarak yapılan ticari işlemler sonucunda oluşan nakit akışı gelecek dönemlere uzayabilir. Bu duruma en iyi örnek olarak çalışanların çalışma süreleri boyunca kazandıkları haklar (emeklilik hakları gibi) gösterilebilir. Bu tip harcamaların güvenilir ve doğru şekilde ölçümlenebilmesi bu esasta mümkün olmayacaktır.

iv- Tam Tahakkuk Esası

Bilindiği üzere; tam tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde gider hangi dönemde gerçekleşmişse, ödeme tarihlerine bakılmaksızın o dönemle ilgilendirilir. Dolayısıyla; tam tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde giderler; hizmet potansiyeli ya da varlıkların gelecekteki ekonomik faydaların tüketilmesi ya da diğer sebeplerle meydana gelen azalışlar olarak tanımlanmıştır. Buna göre; duran varlıkların fayda stoku kullanıldığı dönem itibarıyla azalacağından duran varlık maliyetleri amortisman yoluyla giderleştirilecektir.

⁴⁴ IFAC - PSC - 2, Elements of the Financial Statements of National Governments, (March, 1991), paragraph 127.

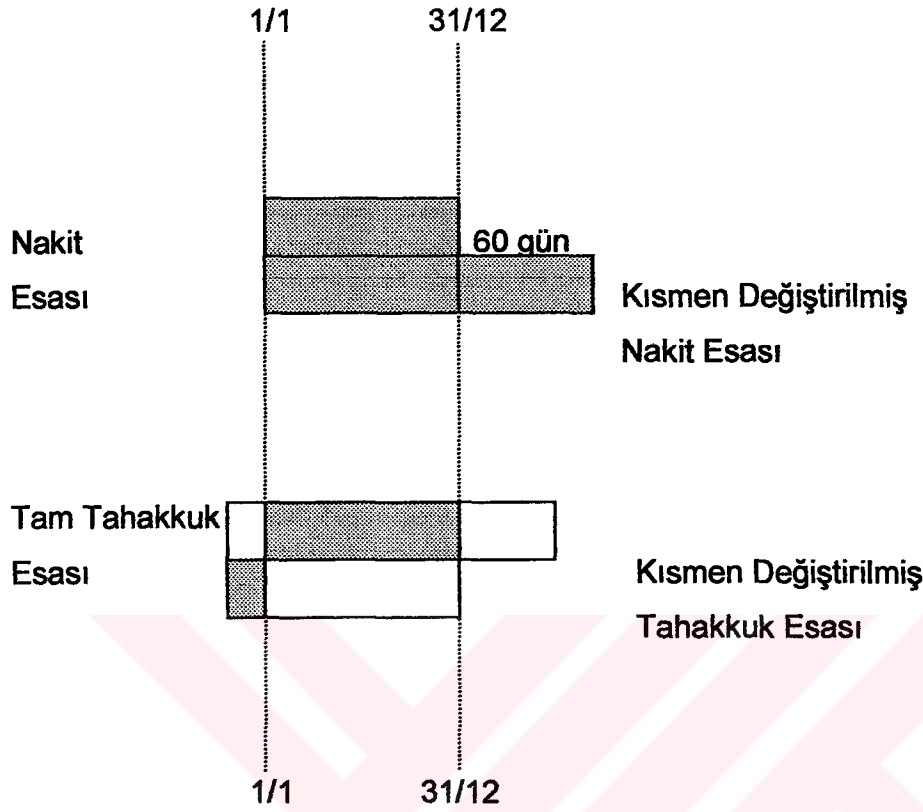
Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi genel olarak bir kuruluşun bütün varlıklarını, borçlarını gelir ve giderlerinin muhasebe içi izlenmesini öngörür. Dönem süresince tüketilen varlık ve hizmetlerin maliyetlerinin raporlanması ve ölçülmesi tam tahakkuk muhasebe esasının temel konusunu teşkil eder.

Tam tahakkuk esasına geçiş aşamasında tutar tahminlerinin gerekli olduğu yolunda bir görüş hakimdir ve tüketim olasılıkları veya hizmet potansiyelindeki kayıpların ölçümlenebilir olması gereklidir. Fakat böyle bir ölçümlenmenin yapılması, devlet muhasebesinde bazı kalemler için, oldukça güçtür.

Uygulanan ölçüm modeline bağlı olarak giderler, işlemin gerçekleşmesi halinde meydana gelebilecek kayıpları da kapsamaktadır. Bir kuruluşun olağan faaliyetleri sonucunda giderler oluşabilir. Bunun yanı sıra gerçekleşmemiş ama gerçekleşmesi olasılığı bulunan dönem sonunda yapılan yabancı paralarının değerlendirilmesinden dolayı ortaya çıkan giderler gibi giderler de muhasebe kayıtlarına alınır.

Sonuç olarak; eğer bir kalem, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi amacıyla kayıtlara alınıyorsa, o zaman söz konusu yöntem farklılıkları gözönünde tutulur. Örneğin bir varlığın edinme maliyeti hem Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk Esasına, hem de tam tahakkuk esasına göre kayıt edilebilir. Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk Esasında varlık maliyetleri işlemin hemen ardından kayıt edilir. Tam tahakkuk esasında ise bir duran varlığın edinilmesi için yapılan giderin, o duran varlıktan yararlanılan dönemlere bölünür.

Söz konusu esaslar birlikte şöylece şematize edilebilir.



* Taralı kısım giderlerin dönemini göstermektedir.

4.3. Uluslararası Devlet Muhasebesi Taslaklarında Varlıkların Tanımı ve Genel Özellikleri Çalışması - PSC 5

Devlet muhasebesi açısından önemli bir yer tutan varlıkları üzerinde durmak ve PSC'nin 5 no'lu çalışmasını incelemek yararlı olacaktır.

4.3.1. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Tanımı

Kamu tüzel kişilikleri, kendi mali raporlarında görünmese dahi, değişik gruplardan birçok varlıkların kontrol ve idaresinden sorumludurlar. Bu sorumluluk, varlık iktisabını, kullanımını, korunmasını, sürdürülmesini ve elden çıkarılmasını kapsayabilir.

IFAC - Kamu Sektör Komitesinin 5 no'lu çalışması bu varlıkların tanımlanması, sınıflandırılması, değişik muhasebe esasları çerçevesinde değerlendirilmeleri ile ilgilidir⁴⁵.

IFAC - PSC - 5 no'lu çalışmada IASC'ın varlık tanımını da yer verilmiştir. IASC'a göre; "Bir varlık, bir kurum tarafından kontrol edilen, geçmişte bir ekonomik fayda yaratan ve gelecekte ekonomik bir fayda sağlayacağı beklenen bir kaynaktır"⁴⁶. Bu tanıma göre, bir kamu tüzel kişiliği bu türden varlıkların kontrol ve idaresinden sorumludur. Kamuda bu sorumluluk, mevzuatla belirlenmiş kurallar çerçevesinde yerine getirilir. Uygulanan muhasebe esası, varlığın mali kayıtlarda gösterilip, gösterilmeyeceğini belirleyen kriterdir. Bir varlık tanımlandığı üzere bir tüzel kişiliğin kontrolü altında ise, bu tüzel kişilik söz konusu varlık hakkında, esas alınan muhasebe yöntemine uygun olarak, varlığın bedelini kendi mali kayıtlarında göstermek durumundadır.

Varlıkların sahip olmaları gereken temel özellikler aşağıda verilmiştir;

- i. Hizmet potansiyelinin veya gelecekte sağlayacağı ekonomik faydaların varlığı,
- ii. Hizmet potansiyeli veya gelecekte beklenen ekonomik faydalar geçmişteki işlemlerden veya olaylardan doğmuş olmalı,
- iii. Hizmet potansiyeli ve gelecekteki ekonomik faydalar kayıtları tutan kurum tarafından kayıt tarihi esas alınarak kontrol edilmelidir.

Bu niteliklere sahip olmakla birlikte kayıtlarda varlık olarak yer almayanlar muhasebe dışı izlenebilir. Hizmet potansiyeli 5 no'lu çalışmada şöyle tanımlanmıştır: "Hizmet potansiyeli; tek başına veya diğer varlıklarla

⁴⁵ International Federation of ACCOUNTANTS, Public Sector Committee "Definition and Recognition of Assets, Studys, 5.

⁴⁶ IFAC - PSC - 5 paragraph 30, 6.

birlikte kamu sektöründe bir tüzel kişiliğin amacına ulaşmasına direkt veya dolaylı olarak katkıda bulunan varlık kapasitesidir”⁴⁷.

4.3.2. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Sınıflandırılması

5 no’lu çalışma, varlıkları mali, maddi ve maddi olmayan varlıklar olarak üç grupta incelenmiştir.

4.3.2.1. Mali Varlıklar

Mali Varlıklar için IASC’nın mali varlık tanımına yer verilmiştir. Bu tanıma göre mali varlıklar;⁴⁸

- a) Nakit
- b) Diğer teşebbüslerden bir sözleşme gereği alınacak nakit veya finansal araçlarla ilgili alacak hakkı
- c) Diğer teşebbüslerle yapılan finansal araç değişimi sözleşmelerinden doğan haklar
- d) Diğer teşebbüsün sermaye payını gösteren belgeler (hisse senetleri, iştirak payları)

Amerika Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu nakit’i şöyle tanımlamaktadır⁴⁹. “Nakit”, Kamu Hazine Fonu da dahil olmak üzere bir varlık olarak kabul edilir ve şu öğelerden oluşur.

- a) Madeni paralar, kağıt paralar, anında ciro edilebilen senetler ve bonolar, ödeme emirleri, çekler, eldeki banka poliçeleri.

⁴⁷ IFAC - PSC - 5 paragraph 31, 6.

⁴⁸ IASC, IAS 32, “Financial Instruments: Disclosure and Presentation, (Haziran, 1997), 5.

⁴⁹ FASAB, Federal Financial Accounting Standards, No.1, “Accounting for Selected Assets and Liabilities”, (March, 1993).

- b) Bankalardaki veya diğer mali kuruluşlarda istenildiği anda paraya çevrilebilen değerli kağıtlar ve mevduat.
- c) Yabancı paralardır.

4.3.2.2. Maddi Varlıklar

Özel sektör tarafından kaydı tutulan maddi varlıklar kamu tüzel kuruluşları içinde varlık olarak kabul edilirler. Ancak kamu sektörü de özel sektörde olmayan bazı maddi kaynaklar üzerinde kontrol yetkisine sahiptir; Örneğin, kıta sahanlıkları, denizaltı yatakları, jeotermal kaynaklar gibi. Bu türden kaynakların varlık olup olmadıkları tartışmaya açıktır. Fakat gelecekte ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli taşıdıkları bir gerçektir. Bu maddi kaynaklar, mali raporlarda yer almasalar bile kamu tüzel kuruluşlarının kontrol ve idaresine tabidirler.

Maddi Varlıkları; stoklar, tesisler, binalar ve demirbaşlar, altyapı, kültürel miras, savunma ve doğal varlıklar olarak ayırabiliriz.

i- Stoklar; kamunun, satmak, yeni malların üretiminde kullanmak ya da diğer çalışmalarında tüketmek üzere önceden edindiği madde ve malzemelerdir. Bu tür malzemeler varlık olarak kabul edilir. Ancak muhasebe için izlenmeleri kullanılan muhasebe sisteminin esaslarına ve mali kayıtların amaçlarına bağlı olarak değişebilir.

ii- Tesisler, binalar, demirbaşlar gibi varlıklar maddi varlık olarak kabul edilir.

iii. "Altyapı varlıkları" terimi kamu sektöründe kullanılır. "Altyapı varlığı" terimi uzun vadeli büyük fiziki varlıkları (yollar, köprüler, iletişim ağları) ve büyük inşaat işlerini (limanlar) tanımlamak üzere kullanılır. Altyapı varlıkları ile bina ve yapılar arasındaki fark net değildir.

Temel altyapı varlıklarının ekonomik ve mali önemlerinden dolayı, kamu tüzel kişilikleri bu varlıkların kontrol ve idaresinden sorumludurlar. Bu varlıkların sürekli ve kesintisiz hizmet verebilmeleri ekonomik ve sosyal yaşamın devamı için hayati önem taşır.

Altyapı varlıklarının nasıl tanımlanması gerektiğine dair farklı görüşler vardır. Örnek olması amacıyla bazı ülkelerin altyapı varlıkları tanımları aşağıda verilmiştir⁵⁰.

- İngiltere

Altyapı Varlıkları: Devredilemeyen varlıklardır ve sürekli kullanım yoluyla harcama bedellerini karşılarlar. Altyapı varlıklarının örnekleri; karayolları, yaya geçitleri, köprüler, sulama ve kanalizasyon sistemleridir.

- Yeni Zelanda

Altyapı Varlıkları: Mal ve hizmet dağılımını sağlayacak bir şekilde düzenlenmiş, sabit fiziki varlıklardır.

- Kanada

Altyapı Varlıkları: Devlet eliyle yapılan, işletilen, kontrol edilen tüm sabit varlıklardır.

iv. Kamu sektörü kuruluşları kültürel açıdan önem taşıyan kaynakların; eski sanat eserleri, tarihsel dokümanlarla anıtların ve kültürel öneme sahip yapıların muhafazasıyla yükümlüdürler. Bu türden varlıklar (sadece kamu sektöründe) tereke varlıkları (kültürel miras) olarak tanımlanırlar.

Genel anlamda tereke varlıkları; bir toplumun kültürel, tarihsel ve bölgesel nedenlerle korumayı amaçladığı maddi varlıklarıdır.

⁵⁰ IFAC, PSC - 5. Definition and Recognition of Assets ... , 9.

Kanada Hükümetinin Devlete Ait Maddi Varlıkların Raporlanması ve Muhasebesi çalışmasında tereke varlıklarını şöyle tanımlamıştır⁵¹;

“Tarihsel ve kültürel varlıkların bölgesel öneme sahip olmalarından dolayı, devlet tarafından süresiz koruma altına alınan sabit varlıklara tereke varlıkları denir.” Genel özellikleri ise değiştirilemez ve yerine yenisi konamaz olmalarıdır. Bu varlıklara örnek olarak anıtlar, sanat eserleri, müzeler, doğal hayatı koruma projeleri, surlar, kaleler gibi tarihi yapılar gösterilebilir.

v. Fiziki varlıklar içinde yer alan savunma varlıklarının kamunun varlık kapsamına dahil edilip edilmeyeceği konusunda farklı görüşler vardır.

İngiltere’de “savunma varlıkları”na sadece askeri malzemeler dahil edilmektedir. Buna göre askeri depolar, binalar, araziler ve benzerleri kapsam dışı kalır. Bu tür varlıkların ölçme ve değerlendirilmesindeki zorluklar askeri malzemelerin ayrı bir kategoride tutulmasını zorunlu kılar.

Kanada’da ise savunma varlıkları arazi, bina ve malzeme türünden olanları kapsar⁵². Savunma varlıkları muhasebe varlıkları açısından “tüketilebilir” sınıfına girer. Kanada Çalışma Grubu’nun karşıt görüşü ise “savunma varlıkları, hükümeti sahip olduğu diğer fiziki varlıklar hayati öneme sahiptir. Bu görüşe göre savunma varlıklarının ayrı bir kategori oluşturması diğer varlık türlerinden çok farklı olduğuna değil, farklı işlem görmesi gerektiğine işaret eder. Savunma varlıkları diğer varlıklarla aynı özellikleri taşırlar ve yine benzer şekilde sınırlı kullanım ömrüne sahiptirler.

vi. Maddi Varlıklar içinde doğal kaynaklarda yer almaktadır.

⁵¹ CICA Research Study, “Accounting and Reporting for Physical Assets by Governments”, (1989), Bölüm 3, paragraphs 41-47.

⁵² CICA Research Study, “Accounting and Reporting for Physical Assets by Governments”, (1989), paragraphs 22-33.

Kanada Hükümetine göre⁵³: “Doğal varlıklar kendi hallerinde düzenlenmemiş ekonomik kaynaklardır. Tükenebilir veya kullanılabilir varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Kullanılabilir varlıklar uzun bir süre verim elde edebilecek şekilde işletilebilirler. Kullanılabilir doğal varlıklara, tarım alanları, ormanlar, balık sahaları, elektrik enerjisi elde edilebilen su kaynakları, sulama sistemleri, dinlenme alanları örnek gösterilebilir. Tükenebilir kaynaklar ise; Örneğin petrol yatakları, maden yatakları gibi kullanıldıkça azalan varlıklardır.

vii. Kamuya ait toplumsal varlıklar fiziki varlıklar içinde yer almaktadır.

Toplumsal varlıklar kamunun sonsuza dek elinde tutmayı amaçladığı kullanım ömrü belirlenemeyen ve elde çıkarılmasında kamusal engeller bulunabilen varlıklardır. Toplumsal varlıklara parklar örnek verilebilir.

Sonuç olarak hükümetlerin mali raporlarında doğal varlıklarla ilgili işlemler hakkında bilgi verilmesi arzu edilmektedir. Çünkü kamuya ait doğal varlıkların yönetimi hükümetin önemli sorumluluklarından biridir. Doğal varlıklar, aynı zamanda aktarılabilme potansiyeli taşırlar.

4.3.2.3. Maddi Olmayan Varlıklar

Maddi olmayan varlıklar; tanımlanabilir veya tanımlanamaz maddi olmayan varlıklar olarak ikiye ayrılırlar. Tanımlanabilir maddi olmayan varlıklar; satılabilen veya diğer varlıklardan bağımsız olarak iktisap edilebilen varlıklardır. Örneğin haklar. Tanımlanamaz maddi olmayan varlıkların satışları mümkün değildir. Bu kaynaklar, firma değeri, insan kaynakları gibi kavramları içerir.

⁵³ CICA Research Study ..., (1989), Department 3, paragraphs 48-51.

Tanımlanabilir maddi olmayan varlıklar eğer devlet için ekonomik bir fayda veya gelecekte bir hizmet potansiyeli beklentisi varsa muhasebe içi izlenebilir. Tanımlanamayan maddi olmayan varlıklar muhasebe içi izlenemez.

Devlet, diğer şahıslara maddi olmayan varlıklar sağlayan bir kaynak niteliği taşımaktadır. Örneğin; lisans hakkı veya patent verir, balıkçıların avlanma kotalarını belirler, maden arama izin belgeleri düzenler, radyo frekanslarında kullanım haklarını tayin eder. Bu gibi haklar, yetki devri niteliğindedir. Bu türden yetki devirlerini düzenleme gücü, varlık tanımını karşılamasa dahi, iktisap sahibi için bir hak niteliğindedir.

Yukarıdaki kısımda incelediğimiz sınıflandırmanın yanında ayrıca 5 no'lu çalışmada varlıkların değişik sınıflandırma şekillerine de yer verilmiştir. Bunlar;

i- Likiditeye Göre Sınıflandırmalar

- aa) Likiditeye göre
- bb) Cari-Cari Olmayan
- cc) Paraya Çevrilebilen veya Çevrilemeyen

ii- Yasal Sınıflandırmalar

- aa) Sınırlandırılmış ve Sınırlandırılmamış Varlıklar

i- Likiditeye göre:

Özel sektör muhasebesinde varlıklar mali raporlarda bir likidite hiyerarşisine göre yer alırlar, yani "Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanır"⁵⁴. Aynı şekilde kamu sektöründe de varlıkları

⁵⁴ Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER: Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, (Kasım 1998), 65.

bilançoda önceden belirlenmiş bir sıra ile ya da nakde çevrilebilme kriterine göre bu sınıflandırma şekli uygulanabilir.

aa- Cari-Cari Olmayan Varlıklar:

Bu sınıflandırma sisteminde varlıklar cari - cari olmayan ayrımına tabi tutulur. Cari varlıklar; nakde çevrilmesi kolay olan, satılabilen ya da tüketilebilen ve genellikle bilanço tarihinden itibaren bir yıl sonra nakde çevrilebilen varlıklar olarak tanımlanır. Cari varlıklar tanımının kapsamı dışında kalan varlıklarda cari olmayan varlıklar olarak nitelenir.

bb- Paraya Çevrilebilen ve Çevrilemeyen:

Paraya çevrilebilen varlıklar bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği tahmin edilen varlıklardır. Paraya çevrilemeyen varlıklar ise bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmeyen varlıklardır.

ii- Yasal Sınırlandırmalar:

Varlıklar, hükümetlerin çizdiği yasal şartlar doğrultusunda sınıflandırılabilir.

Teminat altına alınmış varlıklar; bir borcun temerrüdü halinde kullanılmak üzere alacaklılar için ayrılmış olan özel bir varlık grubudur. Özel sektör mali raporlarında üzerinde rehin ve ipotek bulunan varlıklar hakkında bilgi verilir. Bu tür varlıklar için kullanımında hukuki sınırlama bulunan varlıklar şeklinde bir nitelendirme yapılabilmektedir⁵⁵. Buna göre sınırlandırılmış varlıklar mali raporlarda yer almasına rağmen üzerine tahdit konulan ve bu tahdit kaldırılmadıkça satılamayan varlıklardır. Sınırlamalar kanunla getirilebilir, örnek olarak koruma kapsamına alınmış ulusal parklar ve arazilerin satışına ilişkin getirilen sınırlamalar verilebilir.

⁵⁵ Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 140.

Bu esasa göre varlıklar, nakit kaynakların kullanımını ve bölüşümünü gösterecek şekilde raporlanır. Bütçenin hazırlanmasında nakit esası seçilmiş ise bu takdirde nakit ihtiyacı daha gerçekçi olarak tespit edilmiş olur. Harcama limitlerine uyma konusunda etkili bir araç olarak kullanılır ve bu husus tarafların karşılıklı beklentilerine uygundur.

Nakit esasında eldeki hazır nakitler ile anında nakde çevrilebilecek değerler (diğer değerler) dikkate alınır. Nakit kavramı, eldeki nakit (ulusal para ve efektif halindeki döviz), yoldaki paralar ve vadesiz mevduatı kapsamaktadır.

Nakit esasında hazır değerler dışında yer alan çek, senet ve değerli metal külçelerin değerlerinin belirlenmesi mali raporun sunulduğu kişiler açısından önem taşır. Örnek olarak Amerikan Konsolide bütçesinde; külçe altının piyasa fiyatı ile değerlendirildiği ve piyasa değerinin belirlenmesinde Londra Piyasası'nın esas alındığı ve kaç ons olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 42,222 \$/ons fiyatının esas alındığı belirtilmiştir.

Bu muhasebe sistemini kullanan kamu kuruluşları vadesi bir yılın altında olan ve olmayan varlıklar için yaptıkları harcamalar gider olarak kaydedilir. Ancak bir yılın üzerinde kullanım değeri taşıdığı varsayılan varlıklar "sermaye" sınıfına dahil edilerek açıklanır. Bunlar için yapılan harcamalar da gider kaydedilmekle birlikte faydaları henüz tükenmediği için

bilanço dipnotlarında açıklayıcı bilgi olarak verilmesi gerekir. Fakat, bu konuyla ilgili açıklama ve tanımlamalar ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Bu tür harcamaların mali raporlarda yer almaması, bu tür harcamalardan gelecekte elde edilebilecek faydalar göz ardı edildiği için mahsurludur. Bu da nakit esasının yetersizliğini oluşturur.

Devletin sahip olduğu varlıklara ait iktisapların yanısıra diğer kuruluşlara kaynak aktarımı (Bağışlar, Ödenekler, Devlet Yardımları gibi) yapması gerekebilir. Bu türden sermaye amaçlı harcamalar, muhasebe amaçlarına uygun olarak gelir ve gider raporlarında "sermaye harcaması" şeklinde açıklanabilir.

ii- Kısmen Değiştirilmiş Nakit Esası

Kısmen Değiştirilmiş Nakit Esasında, nakit varlıklar (hazır değerler) ile bunlara ek olarak, bilançonun düzenleniş tarihinden belirli süre sonra tahsil edilebilecek değerler (vadesi belirli çek, senet, tahvil vb.) dikkate alınır.

Nakit hareketlerinin kayıt ve raporlanması nakit esasıyla benzerlik arz eder. Bu esasta nakit esasında yer alan hazır değerler ile belirli vadede (kısa sürede) paraya çevrilebilecek değerlerde nakit değer olarak işlem görür.

Kamu açısından bakıldığında gelirlerin önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirleri bu esas çerçevesinde belirli dönemlerde nakde dönüşecek varlıklar (alacaklar) olarak görülebilir. Ancak bu esasta belirli vadede tahsil edilebilecek gelirler ile ilgili değerlendirme esaslarının da mali raporlarda yer alması gerekir. Örneğin bu alacaklar içinde şüpheli durumuna gelen veya gelebilecek tutar hesaplanıp bu alacak tutarından düşülmelidir. Bu esasta hükümetler arası tahsil edilebilir gelir kalemleri bu işlem dışında tutulur.

iii- Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk Esası

Bu esasta; mali dönem sonunda hükümetin yerine getirmekle yükümlü olduğu sorumlulukları ile mali varlıkları arasındaki fark hesaplanmalı ve mali raporda belirtilmelidir. Bu farkın mali raporlarda belirtilmesi, rapor muhataplarına geçmiş işlem ve hükümler için gelecekteki gelirlerin önceden ölçülebilmesi ya da gelecekteki faaliyetler ve var olan sorumlulukların yerine getirilmesine kaynak sağlayan eldeki mali varlıkların belirlenebilmesi olanağını sağlar.

Kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasına göre hazır değerler ve tahsil edilebilir gelirlerin raporlama ve kayıtları hem kısmen değiştirilmiş nakit esasına hem de nakit esasına göre aynı şekilde değerlendirilir.

PSC'nin iki no'lu çalışmasında bu sistemde mali varlıklar aşağıdaki şekilde listelenmiştir.

- yatırımlar,
- satış için elde tutulan stoklar,
- alacaklar,
- tahsil edilecek gelirler ve
- diğer alacaklardır.

Kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasının en önemli eksikliği, birbirinin aynı olan fiziki (maddi) varlıklar kayıtlara alınmadığı halde, söz konusu fiziki varlıkları kontrol eden yatırımların kayıtlara alınmasıdır. Örneğin satın alınan bir orman arazisi kayıtlara alınmazken, orman arazisine sahip bir şirketin satın alınması halinde şirket mali varlık olarak kayıtlarda yer alır.

Bu esasa göre stoklar; mal stoklarını içermeyen araç ve gereçler ve bir faaliyet dönemi boyunca tüketilmek üzere edinilen fiziki varlıklardır.

Alacakların bu sistemde yer alabilmesi için mevcut yükümlölüklerin veya gelecekteki mali faaliyetlerden doğacak giderlerin geri ödemelerinin mümkün olması beklenir. Ancak hükümetler bu borç vermeleri mali olmayan sebeplerle gerçekleştirirler.

iv- Tam Tahakkuk Esası

Tam Tahakkuk Esası, bir kurum tarafından kontrol edilen varlıklar, bu varlıkların faaliyete geçirilmesi sonucu doğacak maliyetler, mali durumdaki değişiklikler ve mali raporu hazırlayan kuruluşların bu varlıkların ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadığı hususlarında mali raporun muhataplarının bilgilendirilmesini sağlar.

Tam tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kâr amacı güder ve özel kesimce kullanılan yegane sistemdir.

Uygulamada bazı değişiklikler göstermekle birlikte genel kabul gören kuralları olan bu sistem raporlama, denetleme ve analiz yapılırken kullanılan ve diğer muhasebe uygulamalarında da en uygun olan sistemdir.

Bu esasın nakit, düzeltilmiş nakit ve düzeltilmiş tahakkuk esaslarından üstünlüğü bilgi kaybına neden olmamasıdır. Tam tahakkuk esası aynı zamanda bütçelemeye ve mali raporların hazırlanmasında en uygun sistemdir.

Tam tahakkuk esası her ne kadar, özel kesimce uygulanacak bir sistem olarak görülüyorsa da kamu kesimine de uygulanabilir. Bu uygulamaya paralel olarak, özel sektör muhasebe uygulamalarının kamu kesimine de uyarlanması konusunda en ilginç öneri Fransa'dan gelmiştir. Fransız Kamu Sektörü Komitesi, özel sektör uygulamalarının Fransız yerel

yönetimler reformu için bir örnek oluşturması ve bunun Fransız Ulusal Muhasebe Standartları içinde yer almasını önermiştir⁵⁶.

Tam tahakkuk esası uygulaması nakit esasının üstünlüğü olarak görülen nakit denetiminin önemini azaltmamaktadır.

Tam tahakkuk esasında varlık ya da borçların (yükümlülüklerin) kayıtlanması önemli yer tutmaktadır. Bununla ilgili olarak IASC çalışmasına göre bilançoda varlık ve borç olarak hangi kalemlerin kayıtlanacağı aşağıdaki iki koşula bağlanmıştır⁵⁷.

- i- varlık ve borç tanımını karşılayıp karşılamadığına karar verilmesi,
- ii- sözü geçen varlık ya da borç kaleminin kayıt koşullarını taşıyıp taşımadığına karar verilmesi,

IASC tarafından yapılan “Geçmiş işlemlerin bir sonucu olarak doğan ve gelecekteki iktisadi faydalarından dolayı işletmeye katkısı olması beklenen ve bu kuruluş tarafından sevk ve idare edilen unsurlara varlık denir” şeklindeki tanım göz önünde tutulduğunda kayıt koşulları;

- i- iktisadi faydadaki artış ya da azalışların meydana gelmesi ve
- ii- varlıkların değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Kamu sektörü varlıkları hizmetlerin yerine getirilebilmesi amacına yönelik olarak elde tutarlar. Buna karşın özel sektör ise varlıkları gelir elde etme amacı ile edinirler. Ancak kamu sektöründe varlık olarak kabul edilip

⁵⁶ IFAC PSC - 5 paragraph 117.

B.k.z. Revue Française de Comptabilité, (September, 1991), “La Reforme de la Comptabilité Communale”, “Liure Blane sur la Reforme de la”, (1991), paragraph 12.

⁵⁷ International Accounting Standards Committee (IASC): “Framework for the Preperation and Presentation of Financial Statements”, (July, 1989), paragraph 49(a).

kayıtlara alınan varlıklar aynı şekilde özel sektörde de varlık olarak kabul edilir. Ancak özel sektör bu varlıkları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından da ele alıp aktiflerine dahil ederler.

Varlıklar kullanım amaçlarına bakılmaksızın (bu kullanım amacı ister kâr elde etmek isterse de hizmet sağlamak olsun) eğer varlık tanımı ve kayıt koşullarına uygunluk gösteriyorsa, hem özel sektörde hem de kamu kesiminde varlık olarak değer kazanır. Her iki sektör de aynı varlık tanımını kullanmaktadır.

Bu uygulamaya, Yeni Zelanda "Hazine Talimatnamesi" örnek olarak gösterilebilir⁵⁸. Bu düzenleme doğal varlıklar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- (i). Arazi,
- (ii). Ormanlık alanlar,
- (iii). Orman ağaçları, kereste vb.,
- (iv). Petrol yatakları,
- (v). Diğer kaynaklardır.

Ayrıca bu doğal kaynaklar üzerinde tesis edilen kullanım hakları oluşturulmuşsa bu takdirde doğal kaynaklar parçalara bölünebilir.

Bir kaynağın kullanım hakkı tescil edilmişse, bu haktan doğan iktisadi fayda o hak sahibinin lehine değerlendirilir, ancak eğer bu hak herhangi biri adına tescil edilmemişse bu durumda iktisadi fayda o doğal kaynağın kendinde muhafaza edilir.

Kamuya ait varlıkların değerlendirilmesi ve kayda alınmasında tahakkuk esasında ilk iktisap (edinme) maliyetinin bilinmesi gerekmektedir. Bunun da

⁵⁸ IFAC - PSC - 5 2-12.

B.k.z. New Zealand Treasury, "Crown Accounting Policies for External Financial Reporting", (1991).

doğal varlıklar açısından mümkün olmayacağı açıktır. Ayrıca iktisaptan itibaren bu varlıklarda değer artış ya da azalışlarının olması nedeniyle, değerlendirme ölçüsü olarak cari (rayiç) değer esasının kullanılmasının uygun olacağı açıktır.

Kamuya ait varlıkların değerlendirilmesinde ve kayda alınmasında hükümetler güvenilirlik kriteri yerine daha çok uygunluk kriterini esas almaktadırlar. Güvenirlik ile uygunluk kriterlerini kesin çizgilerle birbirinden ayırmak mümkün değildir. Değerleme yapılırken her iki kriter de dikkate alınarak bir karara varılabilir. Örneğin bir alt yapı varlığının değerlendirilmesinde en uygun ölçüt olan yenileme maliyeti bir diğer varlık için uygun olmayabilir.

Varlıkların kayıtlanmasında güvenilirlik kriterinin sağlanması maliyet/fayda analizinin yapılmasını da gerektirir. Şunuda unutmamak gerekir ki altyapı varlıklarının kaydı için gerekli olan yeterli güvenilirliğin nasıl ölçüleceğini açıklamak tam anlamı ile mümkün değildir.

Varlıklar ile ilgili özellikle kültürel varlıklar ve altyapı varlıklarının nasıl değerlendirilip kayda alınacağı uluslararası ortamda tartışma konusudur. İngiltere "Sermaye Muhasebeleri Yönlendirme Grubu (CIPFA)" "Yerel Yönetimlerin Sermaye Muhasebeleri" adlı çalışmasında altyapı varlıkları, kültürel varlıklar ve diğer özel varlıkların dışındaki tüm varlıkların yerel yönetimlerin bilançolarında cari değerleri ile yer alabilmeleri ancak tam tahakkuk esaslı şeklinde olmalıdır⁵⁹.

Buna karşılık aynı kuruluş 1993 yılında yürürlüğe giren "İngiltere Yerel Yönetimlerin Muhasebe Uygulamaları" ile ilgili Kanun'da "Altyapı varlıkları ve toplumsal varlıklar tarihi maliyet ve net yıpranma payı (amortisman) ölçütlerine uygun olarak değerlendirilirken, diğer sabit varlıklar ise net cari

⁵⁹ Chartered Institute of Public Finance and Accountant (CIPFA), Capital Accounting Steering Group (CASG); "Capital Accounting in Local Authorities", (September, 1990), 7.

yenileme maliyeti ve gerçekleştirilebilir değerleri ile bilançoda yer almalıdır” hükmü getirilmiştir.

Tam tahakkuk esasında bir diğer sorun da, tereke varlıklarının mali raporlarda (bilançolarda) nasıl yer alacağı konusudur. Bu konuda iki farklı görüş mevcuttur. Bunlardan ilkinde göre tereke varlıkları bilançoda rayiç değerle yer almalıdır. Diğer görüş ise bu tür varlıkların maddi değil, manevi değerlerinin önem taşıdığından hareketle bu değerlerin sembolik bir değer ile bilançoda yer almalarını önermektedir. Bir diğer deyişle iz bedelle yer verme görüşü vardır.

4.3.4. Devlet Muhasebesinde Varlıkların Değerlemesi

IASC’nın “Finansal Tabloların Sunumu ve Hazırlanması” standardının 99. paragrafında varlıkların değerlendirilmesi şöyle tanımlanmıştır.

Değerleme, finansal tabloların bir unsuru olarak kayıtlara alınan aktif ve pasiflerin para ile ifade edilmesi sürecidir.

Çok çeşitli değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri geliştirilmiştir. Değerleme varlıkların türü ve niteliğine göre çeşitli ölçülerle yapılabilir.

Özel sektör muhasebesinde belirli bir tarih sonu itibarıyla hazırlanan finansal tablolardaki aktif, pasif, gelir ve giderler gibi unsurların bir değerlemeye tabi tutulması gerekir⁶⁰. Yine kamu sektöründe de aktif, pasif, gelir ve giderlerin değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekir. Kamu varlıklarının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme esasları aşağıdadır.

(a) Tarihi maliyet: Bir varlığın edinilmesinden itibaren yapılan ödemeler ve bunlarla ilgili tüm giderler.

⁶⁰ Nalan AKDOĞAN ve Hamdi AYDIN: a.g.e., 389.

(b) Cari maliyet (Rayiç Değer): Değerleme gününde aynı varlığın elde edilmesi halinde ödenmesi gerekecek (veya eşiti olan) miktardır.

(c) Gerçek değer: Varlığın değerlendirme günündeki peşin değeridir.

(d) Net şimdiki değer: Gelecekte beklenen nakit girdilerinin iskonto edilmiş gerçek bugünkü değeridir.

Özel sektör kuruluşları gibi kamu sektör kuruluşları da tarihi maliyet esasını daha sık kullanırlar. Tam tahakkuk esası veya Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk Esası altında muhasebe kayıtlarına alınan fiziki varlıklar ve maddi olmayan varlıklar tarihi maliyet ile değerlendirildiği zaman yetersiz kalmaktadır.

Kamu varlıkları içinde önemli yer tutan alt yapı varlıkları ile tereke (kültürel-miras) varlıklarının değerlendirme esasları açısından irdilemekte yarar vardır. Alt yapı varlıklarının tarihsel maliyetlerle değerlemek ve bilançolarda izlemek kayıtların düzenli tutulması ve harcamaların farklı dönemlerde yapılması nedeniyle pek mümkün görülmemektedir. Alt yapı varlıklarının değerlendirilmesinde geriye sadece cari maliyet (rayiç değer) yöntemi kalmaktadır. Bu yöntemle göre varlığın sahip olduğu hizmet potansiyelinin yenilenmesi sonucu ortaya çıkan cari-rayiç maliyet esası alınmaktadır. Alt yapı varlıkları için yukarıda sıralanan gerçek değer ile net şimdiki değer esaslarının uygulanmayacağı açıktır.

Tereke (kültür-miras) varlıklarının değerlendirilmesinde de cari-rayiç değerinin esas alınacağı açıktır. Cari-rayiç değer belirlenmesinde aşağıdaki yöntemlerden herhangi biri seçilebilir.

i- Piyasa-borsa değeri; tereke varlıklar için oluşmuş bir ulusal ya da uluslararası bir para ya da borsa söz konusu ise bu takdirde burada oluşan değerler esas alınır. Bu şekilde belirlenen değer yeterince güvenilir ve uygundur.

ii- Yenileme maliyeti; tereke varlığın yenilenmesi halinde kullanılan maliyet esası alınacaktır. Bunun kültür mirası olarak adlandırdığımız bu varlıkların büyük bölümü için bunun uygulanabilir olduğunu söylemek mümkün değildir. Örneğin bir Topkapı Sarayı'nın yenileme maliyet esası ile bulunacak değerinin ne derece sağlıklı olacağı ortadadır.

iii- Alternatif kullanım değeri; değerlemede piyasa değerine ve yenileme esasına göre değerlendirme yapılamamış ise varlığın bir sonraki alternatif kullanımından doğacak değerın saptanıp bu değerin esas alınmasıdır.

Tereke (kültürel-miras) varlıklarının piyasa-rayiç değeri yanında mali rapor ve bilançolarda sembolik değerlerle ifade edilerek yer alması, bunların ayrıntılarının bilanço dipnotlarında açıklanması önerilmektedir. Görüldüğü üzere bu konuda henüz uluslararası tam bir mutabakat oluşmamıştır.

4.4. Uluslararası Devlet Muhasebesi Taslaklarında Borçların Tanımı ve Raporlanması - PSC 6

4.4.1. Devlet Muhasebesinde Borçların Tanımı

Toplumsal yapıdaki gelişmeler ile sosyal devlet anlayışı sonucu günümüz devletlerin yükümlülükleri artmakta dolayısıyla devletlerin yerine getirmek zorunda olduğu hizmetler gerek çeşit gerekse kapsam yönünden artış göstermektedir⁶¹.

PSC 6 no'lu çalışmasını borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusuna ayırmıştır⁶².

⁶¹ Aytaç EKER ve Mustafa SAKAL: "Türkiye'de İç Borçlar ve Gelişimi", 5. Türkiye Maliye Sempozyumu, 22-24 Mayıs 1989, Didim/Aydın.

⁶² IFAC, PSC, Accounting for and Reporting Liabilities, Study 6.

Devletlerin nakit akışlarını yönetebilmeleri, gelecekteki hizmetleri yerine getirebilmeleri için kendi borçları ve potansiyel borçlarındaki artışların tümü üzerinde bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Kamu sektörü de özel sektöre özgü borçları (çalışanların ücretleri gibi) yüklendiği gibi kendine özgü, sosyal programlar ile belirlenen taahhütlerin yerine getirilmesinden ya da politikacıların verdiği vaadlerin yarattığı bir takım borç ve yükümlülüklerin de yerine getirilmesinden sorumludur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin⁶³ "Borç, bir girişimin geçmişte yapılan bir muamele ya da anlaşmadan dolayı varlıkların ekonomik faydalarında azalışa neden olacak ve işletme dışına çıkacak değerler" olarak tanımlanmıştır.

- i) Borçlar, geçmişte yapılan bir işlemde kaynaklanırlar.
- ii) Borçlar bir takım mali sonuçlar doğururlar. Yani kuruluşun bu borcu ödeyebilmesi için ek bir borcun altına girmesi, nakit kullanması ya da varlıklarını bir veya birden fazla kuruluşun kullanımına vermesi gerekebilir.

Genel olarak hükümetlerin raporlarında yer alması gereken borç çeşitleri aşağıdadır;

- Mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ödemeler,
- Tahakkuk etmiş faiz ödemeleri,
- Tahakkuk etmiş aylık ve ücretler,
- Tahakkuk etmiş seyahat giderleri,
- Emekli Sandığı primleri ve tahakkuk etmiş diğer işçi ikramiyeleri (Kıdem ve ihbar tazminatları dahil olmak üzere),
- Kefalet ve teminatlar,
- Gelecek Aylara Ait Gelirler (Ertelenmiş ya da henüz kazanılmamış gelirler),

⁶³ IAS 32, Financial Instruments: Disclosure and Presentation, IASC, (London, 1999), paragraph 5, 557.

- Vadesi gelmiş transfer ödemeleri,
- Çıkarılmış kağıt ve madeni paralar,
- Leasing yükümlülükleri,
- Borçlanmalar,
 - Banka kredileri ve kısa vadeli borçlar,
 - Uzun vadeli borçlar,
 - Hükümet kuruluşlarına ve diğer hükümet birimlerine yapılması gereken kredi ve avans ödemeleri.

Yukarıda sayılan borç çeşitlerinin çoğu özel sektördeki borç çeşitleri ile hemen hemen aynı özellikleri taşır. Bu nedenle bu tür borçlar için kamuya özgü standart geliştirmeye gerek görülmemektedir. Bu tür borçlarda özel sektör muhasebesi için düzenlenmiş IASC'nın standartları geçerlidir.

Sadece kamuya özgü borçlar (transfer ödemeleri, çıkarılmış kağıt ve madeni paralar gibi) IASC'nın borç tanımı dışında kalmaktadır.

4.4.1.1. Borç Kavramı

IASC'nın yukarıda verilen borç tanımının kamu açısından da uygulanabilir olması, devletlerin kullanmakta olduğu muhasebe esasına bağlıdır. Örneğin nakit esasına dayalı muhasebelerde, tüm borçlar muhasebe içi izlenmezler, bundan dolayı bir borç tanımına gerek duyulmaz. Tam tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulandığı yerlerde borçların çeşitlerine göre muhasebe içi izlenmeleri gerekliliği ortaya çıkmaktadır ve IASC'nın yaptığı borç tanımına benzer şekilde bir borç tanımının yapılması gerekir.

PSC'nin Study 2'de tanımlanan borçların iki özelliği hükümetlere uygulanabilmektedir, ancak hükümet borçlarının geniş hacimli olmasından dolayı, bu özelliklerin uygulanmasında bir takım güçlükler yaşanmaktadır.

Ülkeler	Borç Olasılıkları Tanımları
	birden fazla olayın oluşuna veya olmayışına bağlı olarak onaylanmaktadır ⁷⁷ .
Amerika Birleşik Devletleri	Bir olasılık; mevcut koşullar, durumlar ve bir takım şartlara karşılık gelir ki bu olasılık, kuruluş açısından olası kazanç ya da kayıplar olarak sonuçlanabilecek bir belirsizlik arz eder ⁷⁸ .

Görüldüğü gibi, yukarıda yer alan tanımların büyük bir çoğunluğu benzer özellikler taşımaktadır;

- i- Bir belirsizlik gösteren; durum, konum ve koşullar mevcuttur.
- ii- Meydana gelen belirsizliğin ancak gelecekte giderilebilmesi söz konusudur.

4.4.1.3. Taahhütler Kavramı

Söz konusu 6 no'lu önçalışmada mevcut borçlar ile henüz bir borcun oluşmasına neden olmayan geleceğe dair taahhütler arasında bir ayırım yapılmıştır.

Kamu sektöründe taahhütlerin resmi bir tanımı yapılamamıştır. Uygulamada zamanla kendine özgü, ortak kullanım esasına dayalı bir kapsamın oluştuğu gözlenmiştir. Yine 6 no'lu önçalışmada çeşitli ülkelerin taahhütlerin tanımlanmasına ilişkin yaklaşımlar verilmiştir. Bu tanımlar aşağıdadır:

⁷⁷ Accounting Standards Board, Accounting for Contingencies, Statement of Standard Accounting Practice, (SSAP18).

⁷⁸ IFAC - PSC - 6 8.

B.k.z. FASAB, Statement of Recommended Accounting Standards 5, No: 5, (1995).

Tablo 5: Ülkelerin Taahhüt Tanımlarının Karşılaştırılması

Ülkeler	Taahhüt Tanımları
Avustralya	Kabul gören bir taahhüt tanımı bulunmamaktadır ⁷⁹ .
Kanada	Mali taahhütler yapılan bir sözleşme, kontrat ya da kanun hükümlerinin gerektirdiği koşulların yerine getirilmesi ile borca dönüşen yükümlülükler olarak tanımlanmıştır ⁸⁰ .
İtalya	Herhangi bir tanım yapılmamıştır. Hükümetin gelecekte yapmayı düşündüğü harcamalara yönelik, fonlara para tahsisatı yapması olarak anlaşılmaktadır. Bu fonlarda biriken nakit miktarlar başka amaçlar için kullanılamamaktadır ⁸¹ .
Hollanda	Cari yıla ilişkin taahhütler ile gelecek yıllara ilişkin taahhütlerin tahmini parasal yükümlülükleri birlikte değerlendirilmektedir. Bir anlaşma, yasa, bir kraliyet emri, tüzük, düzenleme aynı yıl içerisinde veya takip eden yıl içerisinde bir harcamaya neden olabilmektedir ⁸² .
Yeni Zelanda	Taahhütler, bilanço tarihi itibari ile yürürlüğe giren sözleşmelerden doğan gelecek ödemeleri ve harcamaları kapsar ⁸³ .
Tayvan	Herhangi bir resmi tanım yapılmamıştır ⁸⁴ .
Amerika Birleşik Devletleri	Herhangi resmi bir tanım yapılmamıştır. Ancak 1992 (Denetlenmemiş) Konsolide Mali Bilanço protipinin 30. sayfasında yer alan 19 nolu dipnotta taahhütler; kongre tarafından herhangi bir tahsisat işlemi yapılmamış uzun vadeli sözleşmeler ve bir yükümlülük olarak kabul edilen teslim edilmemiş siparişler, olarak tanımlanmaktadır. Bütçe açısından incelenirse taahhütler hükümetin ayırdığı tahsisatları ya da borçları için önceden oluşturduğu diğer fonlar olarak tanımlanabilmektedir ⁸⁵ .

⁷⁹ IFAC - PSC - 6 9.

⁸⁰ Public Sector Accounting and Auditing Handbook, (1986), Section PS1500, 55.

⁸¹ IFAC - PSC - 6 9.

⁸² IFAC - PSC - 6 9.

B.k.z. Dutch Government Accounts Act, Article 4.

⁸³ IFAC - PSC - 6 9.

B.k.z. Public Finance Act, (1989).

⁸⁴ IFAC - PSC - 6 9.

⁸⁵ USA, "Consolidated Financial Statements", (1992), footnote 19.

Borç olasılıkları ile taahhütler arasında da belirli farklılıklar vardır. Olasılıklarda gelecekte bir borcun doğup doğmayacağına ilişkin bir belirsizlik söz konusu iken taahhütler gelecekte bir borç yaratması (olağandışı durumlar dışında) kesin olan işlemlerdir.

Hükümetlerin bütçenin resmi olarak uygulanması, tahsisatların yasama organında onaylanması, sosyal yardımlar ve bağış programlarının geliştirilmesi amacıyla fon harcamalarında bulunulması herhangi bir borç oluşmamaktadır.

Bir sosyal yardım programını ele alırsak; bu tür programlar da gelecekte bir ödeme yapılmasını gerektirirler. Hükümetler işsiz insanlara yönelik geçici yardım programları düzenleyebilirler, bu yapılacak maddi yardımların tahmini tutarlarını belirleyebilirler. Böyle bir durumda cevap aranacak soru şudur: Bu programlar acaba hükümet açısından borç olarak mı yoksa bir nevi taahhüt olarak mı değerlendirilecektir. Yasaların belirlediği zaman zarfında hükümetler bu şahıslara yapılacak ödemeleri karşılamakla yükümlü olduklarından ödemeler aslında borç kavramının tanımına uygunluk gösterir. Ancak, işsizlik yardımı gibi konularda şahsa yapılan ödemeler ve bu ödemelerle ilgili hakların varlığı işsizlik durumun sürmesi ya da iş görebilme yeterliliğinin olması gibi bir takım kriterlere bağlanmış olabilir. Bu kriterler yapılan ödemenin şarta bağlanması anlamına da gelmektedir. Yani bu ödemenin yapılabilmesi gelecekte olayın gerçekleşmesine bağlıdır.

Bu nedenle bu tür ödemelerin borç olarak tanımlanmaması gerektiği yolunda yaygın bir görüş hakimdir. Çoğunlukla hükümetler tarafından uygulamaya konan bu tür programların kapsamı, ilgili tarafların rızası alınmaksızın, yine hükümetler tarafından değiştirilebilir.

4.4.2. Devlet Muhasebesinde Borçların Sınıflandırılması

PSC'nin 6 no'lu çalışmasında kamu borçlarının da sınıflandırılması gerektiği önemle vurgulanmıştır. Bu sınıflandırmanın önemi kullanılan muhasebe esasının amaçlarının uygunluğuna göre değişmektedir. Örneğin kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasında borçların sınıflandırılması tam tahakkuk esasına göre yapılan sınıflandırmadan daha farklı olacaktır.

Borçlar önce ana gruplara ayrılabilir. Tipik bir ana grup sınıflandırılması aşağıdaki şekilde yapılabilir.

- Ödemeler ve tahakkuk etmiş borçlar,
- Emekli Sandığı yükümlülükleri,
- Gerçekleşmemiş gelirler,
- Borçlar,
- Diğer hükümetlerden alınan borçlar ve avanslar.

Ana grupların da alt sınıflandırmalarının yapılması gereklidir. Borçlar özelliklerine veya işlevlerine göre de sınıflandırılabilir.

Bilindiği gibi özel sektör mali raporlarında borçlar geri talep edilme ilkesi gözönünde tutularak likidite derecelerine göre sıralanmıştır.

Kamu sektöründe de borçlar likiditeye göre sınıflandırılabilir.

Hükümetlerin çoğunluğu, borçlarının üzerinde ayrıntılı bir sınıflandırma yapmaktadırlar. Bazı hükümetler ise borçlarını "özel amaçlar" doğrultusunda sınıflandırmaktadır.

Borçların nitelik ve özelliklerinden dolayı sınıflandırılmasında uygun bir yöntem mevcut değildir. Bu nedenle borçlarla ilgili verilerin ilgililere ekonomik

kararların alınması sürecinde yararlı olabilecek şekilde düzenlenmesi daha uygun olacaktır.

4.4.3. Devlet Muhasebesinde Borçların, Borç Olasılıklarının ve Taahhütlerin Muhasebeleştirilmesi

4.4.3.1. Devlet Muhasebesinde Borçların Farklı Muhasebe Esasları Altında Muhasebeleştirilmesi

Borçların muhasebe içi izlenmeleri sorumluluk kapsamında ve karar alma süreci içerisinde yer alan önemli bir aşamadır. Gelecek dönemlerde yapılacak hizmetlerin doğuracağı maliyetlerin gözönünde tutulması gerekliliğinin yanı sıra, hükümetler geçmişte yapılan borçlanmaları da vadesi geldiğinde ödeme yükümlülüğündedirler. Sürdürülen hizmetlerin nitelik ve nicelik olarak aynı düzeyde devam ettirebilmesi ve aynı zamanda yeni projelere ve hizmetlere başlanabilmeleri için mali durum ile ilgili olarak gerçekçi tahminlerde bulunabilmesi gereklidir. İşte bu nedenlerden dolayı devletin tüm borçlarının raporlanması ve muhasebe kayıtlarına alınması gerekir.

Daha öncede incelendiği üzere, hükümetlerin nakit esasından tam tahakkuk esasına kadar uzanan çeşitli muhasebe esaslarını kullanabilme olanakları vardır.

Muhasebe kayıtlarına alınan borçların yapısı ve çeşitleri kullanılmakta olan muhasebe esasına göre değişiklik göstermektedir. Bu bölümde borçların farklı muhasebe esasları altında nasıl muhasebeleştirileceği incelenecektir.

i- Nakit Esası

Nakit esasına dayalı muhasebelerde sadece nakit olarak ödenen harcamaların muhasebe kayıtlarına alınması mümkün olabildiğinden, borçlar

hiçbir şekilde raporlanamaz. Yalnızca yıl içerisinde ödenmiş “borçlar” mali tablolarda harcama olarak görünür. Buna göre, örneğin çalışanların maaşları ya da emeklilik kesintilerinde maaşlarına ayrılan fonlardan yıl içinde yapılan ödemelerin işveren tarafından ödendikten sonra muhasebe kayıtlarına alınması gerekir.

Nakit esasında, borçlar muhasebe kayıtlarına dahil edilmeseler de, bu esası uygulayan hükümetler, kendi borçları ile ilgili ayrı çizelgeler hazırlayıp yayınlatabilirler.

Nakit esaslı muhasebe uygulamaları, harcama limitlerine ve diğer yasal hükümlerine uyulduğunun gösterilmesi açısından en uygun muhasebe sistemi olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık nakit akışlarının takip edilmesi esasına dayalı bu sistemde borçlar muhasebe içi izlenememektedir. Böylece bu esas doğrultusunda hazırlanan bilançolarda, hükümetin borçlarını ödeyebilmesi, taahhütlerini yerine getirebilmesi ve faaliyetlerini finanse edebilmesinin gerekli alacak kaynaklara ilişkin veriler yer almamaktadır.

ii- Kısmen Değiştirilmiş Nakit Esası

Kısmen değiştirilmiş nakit esası altında, dönem sonu itibari ile belirli bir süre zarfında yapılması gereken ödemelerden önceki yıla ait mal ve hizmet alımları ile ilgili olanlar “vadesi gelmiş ödemeler” ya da önceki yıla ait harcamalar olarak gösterilebilir. Bu muhasebe kayıtlarına alınmış borçların vadesi gelmiş borçlar veya belirli bir süre zarfında yerine getirilmesi gereken transfer ödemeleri kavramı ile de ilgilidir ve birlikte değerlendirilir.

iii- Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk ve Tam Tahakkuk Esasları

Gerek kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasında olsun, gerekse tam tahakkuk esasında olsun; borçların tamamı ya da büyük bölümü muhasebe içi izlenmektedir. Bu esaslara göre dönem içerisinde iktisap edilen her türlü

mal ve hizmetlerden kaynaklanan borçlar, ödenecek tazminatlar, personel giderleri, vadesi gelmiş transfer ödemeleri niteliğinde olan tüm borçlar muhasebe kayıtlarına alınmakta ve mali tablolara yansıtılabilmektedir.

Farklı muhasebe esasları altında borçların raporlanması aşağıda karşılaştırmalı olarak verilmiştir.*

Kısmen Değiştirilmiş Nakit	Kısmen Değiştirilmiş Tahakkuk	Tahakkuk
Belirli bir süre zarfında ödenmesi gereken borçlar**	Ödenmesi gereken borçlar	Ödenmesi gereken borçlar
Belirli bir süre zarfında yerine getirilmesi gereken transfer ödemeleri**	Transfer ödemeleri	Transfer ödemeleri
Borçlanmalar**	Borçlanmalar	Borçlanmalar
	Tahakkuk etmiş borçlar***	Tahakkuk etmiş borçlar***

* Nakit esaslı muhasebelerde, borçlar mali raporlarda yer almadıklarından (bununla birlikte, borçlanmalar için ayrı çizelgeler hazırlayıp, yayınlamak oldukça sık başvurulur bir yöntemdir.) aşağıdaki listeye dahil edilmemiştir.

** "Belirli bir süre"den kastedilen zaman aralığı, kısmen değiştirilmiş nakit esasından kısmen değiştirilmiş tahakkuk ve tam tahakkuk esasına doğru kaydıkça uzamaktadır.

*** Kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasında ve tam tahakkuk esasında borç kavramı aynı veya benzer nitelikte olabilir.

4.4.3.2. Devlet Muhasebesinde Borç Olasılıkların Muhasebeleştirilme İşlemleri

Günümüzde borç tanımı içine girmeyen fakat ileride borca dönüşebilecek birçok durum mevcuttur. Bunlar borç olasılıkları ve taahhütleridir.

Genel olarak hükümetler eğer bir kayıp yüksek olasılıkta ve ölçülebilir nitelikte ise karşılık ayırırlar ve bu karşılığı rapor ederler. Diğer bazı hükümetler ise kayıplar gerçekleştikten sonra rapor ederler.

Örneğin İtalyan hükümeti, olasılık kayıpları için bir karşılık fonu ayırmaktadır. Beklenmedik olasılık kayıplarını bu özel fonlardan karşılanması gerektiği hakkında kesin kurallar koymuştur.

Bir devletin mali durumu değerlendirilirken, o devletin karşı karşıya kaldığı risk faktörlerin de değerlendirilmesi gerekir. Devletler en azından bu olasılık kayıplar için ayırdıkları karşılıkları ilan etmelidir. Bu türden açıklamalar hükümetin belli başlı olasılıkları gösteren mali tablo dipnotları şeklinde olabileceği gibi ayrı bir çizelge şeklinde de gösterilebilir.

Burada tartışılması gereken önemli bir konu da bu türden karşılıkların muhasebe kayıtlarına alınıp alınmayacağıdır. Bir görüşe göre bu tür karşılıklar borç tanımını girmemektedir. Bu görüşe gelecek bir olay gerçekleşmeden onun yükleyeceği herhangi bir yükümlülüğün varlığından söz edilemez. Dolayısıyla mali tablolar da bu tür karşılıkların gösterilmemesi gerekir.

Olasılıklardan kaynaklanan kayıp için karşılık ayırıp, bunları muhasebe içi izleyen ülkeler bunları genellikle borçların arasında göstermez.

Borçlarla ilgili 6 no'lu çalışma yine çeşitli ülkelerin borç olasılıkları ile ilgili açıklamalarının karşılaştırılmasına yer verilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: Ülkelerin Borç Olasılıklarıyla İlgili Raporlama Koşullarının Karşılaştırılması

Ülkeler	Koşul
Avustralya	Borç olasılıkların dipnotlar yoluyla açıklanması gereklidir ⁸⁶ .
Kanada	Dönem sonunda hükümet tarafından hesaplanmış olan tüm ihtimallerle ilgili bilgiler mali tablolarda yer almalıdır. Borç teminatlarındaki kayıplar için ayrılan karşılıklar borç veya gider olarak muhasebeleştirilebilir ⁸⁷ .
İtalya	Borç olasılıkları için kullanılmak üzere kanunla özel bir fon kurulmuştur. Bu karşılıklar, Hazine Bakanlığı Bütçesinde yer alır. Bu özel fon sürekli olmayan harcamaları karşılamak için ayrılmıştır. Tüm bu fonlarla ilgili bilgiler hükümetin mali tablolarında yer alır ⁸⁸ .
Hollanda	Devletin mali tablolarında borç olasılıkları için ayrılmış karşılıklar yer almaz ⁸⁹ .
Yeni Zelanda	Meydana gelmesi muhtemel olan borçlar hükümetin mali tablolarında yer alırlar. Gerçekleşmesi beklenen gelirler ise yer almaz ⁹⁰ .
Tayvan	Borç olasılıkları genellikle dipnotlar ve ek çizelgeler yoluyla açıklanır. Mali tablolarda sadece güvenilir bir şekilde tahmin

⁸⁶ Proposed Australian Accounting Standard, AAS 31, Financial Reporting by Governments, 93-94.

⁸⁷ Public Sector Accounting and Auditing Handbook, Section 1500, (1986), 60-61.

⁸⁸ IFAC - PSC - 6 23.

⁸⁹ IFAC - PSC - 6 24.

⁹⁰ IFAC - PSC - 6 24.

Ülkeler	Koşul
	edilebilen ve gerçekleşme ihtimali yüksek olan borçlar yer almalıdır ⁹¹ .
İngiltere	Borç olasılıkları muhasebe içi izlenmez ⁹² .
Amerika Birleşik Devletleri	Sadece geçmiş bir olaya dayalı borç olasılıkları, muhasebe kayıtlarına alınabilir ⁹³ .

4.4.3.3. Devlet Muhasebesinde Taahhütlerin Muhasebeleştirme İşlemleri

Taahhüt ile ilgili bilgiler, muhataplar açısından önemlidir. Çünkü gelecekte kesinleşmiş yükümlülüklerin yerine getirebilmesi için önceden yapılan taahhütlerle ilgili devlet kaynaklarının sınırlarının belirlenip değerlendirilmesine yardımcı olur.

Özel sektöre benzer şekilde, hükümetlerinde mevcut anlaşmalar, sözleşmeler ve mevzuatlardan doğan, mal ve hizmet alımlarıyla ortaya çıkan taahhütleri olabilir.

Burada hangi taahhütlerin beyan edileceği tartışma yaratmaktadır. Hükümetler mevcut sözleşmeler, anlaşmalar ve mevzuatlardan doğan mal ve hizmet alımlarına ilişkin taahhüt türlerini beyan edebilirler. Bazı hükümetler bu türdeki "taahhüt"leri, gelecekteki ödemelerin bugünkü değerleri üzerinden, borç olarak muhasebe kayıtlarına alırlar.

Hükümetlerin sosyal programları çerçevesinde kanuni taahhütlerde bulunabilme yetkileri de olabilir. Bu tür taahhütler acaba kamuya açıklanmalı

⁹¹ IFAC - PSC - 6 24.

⁹² SSAP 18, "Accounting for Contingencies".

⁹³ IFAC - PSC - 6 24.

B.k.z. FASAB, Statement of Recommended Accounting Standards, No: 5, (1995).

mıdır? Genel olarak geleceğe yönelik sosyal programlarla ilgili bilgilerin mali tablolarda yer almasının faydalı olacağı konusunda görüş birliğine varılmıştır. Devletler yeni bir program uygulamaya karar verirken, mevcut programların uzun vadedeki maliyetleri ile ilgili bilgileri referans olarak kullanabilirler. Hükümetler, faaliyetlerinin uzun vadedeki sonuçlarını değerlendirmek ve gözönünde bulundurmak zorundadır. Bu nedenle hükümetler uyguladıkları temel programların maliyet tahminlerini hem bütçede ve hem de yıllık mali tablolarda belirtmek durumundadır.

Yine borç olasılıklarında olduğu gibi çeşitli ülkelerin taahhütlerle ilgili açıklamalarının karşılaştırılması 6 no'lu çalışmada yer verilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir;

Tablo 7: Ülkelerin Taahhütlerle İlgili Raporlama Koşullarının Karşılaştırılması

Ülkeler	Açıklama
Avustralya	Taahhütlerin dipnotlar yoluyla açıklamasını istemektedir ⁹⁴ .
Kanada	Dönem sonunda mali taahhütlerle ilgili tüm bilgilerin mali tablolarda yer alması gereklidir. Bu tür bilgiler gelecekteki gelir ihtiyacının belirlenmesinde faydalı olacaktır ⁹⁵ .
İtalya	Taahhütler genellikle yalnızca içinde bulunulan döneme aittirler ⁹⁶ . Taahhütler; - Uzun yıllara yayılmış sermaye harcamaları, - Gelecek döneme ait cari dönemde harcaması yapılan taahhütler, - Kiralardır.
Hollanda	Taahhütler faaliyet tablolarında açıklanır ⁹⁷ .

⁹⁴ Proposed Australian Accounting Standard, AAS 31, Financial Reporting by Governments, (1996).

⁹⁵ Public Sector Accounting and Auditing Handbook, Section PS 1500, (1986), 56-57.

⁹⁶ IFAC - PSC - 6 27.

⁹⁷ IFAC - PSC - 6 27.

B.k.z. Dutch Government Accounts Act.

Ülkeler	Açıklama
Yeni Zelanda	Taahhütler hükümetin hazırladığı mali tablolarda yer alır. Taahhütler fonksiyonlarına göre olduğu kadar sermaye ve işletme taahhüdü olmalarına göre de sınıflandırılır ⁹⁸ .
Tayvan	Sözleşmelerin henüz ödenmemiş kısımları bu sözleşmelerin imzalandığı yıl içerisinde tahakkuk eder ⁹⁹ .
İngiltere	Taahhütler ödenek hesaplarına dahil edilmez ¹⁰⁰ .
Amerika Birleşik Devletleri	Taahhütler konsolide mali tablolar taslaklarında ve ek tablolarda dipnot şeklinde gösterilir ¹⁰¹ .

⁹⁸ IFAC - PSC - 6 27.

⁹⁹ IFAC - PSC - 6 27.

¹⁰⁰ IFAC - PSC - 6 27.

¹⁰¹ IFAC - PSC - 6 27.

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE NAKİT ESASI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

1. Devlet Muhasebesinde Nakit Esası

Kamu işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınmasında genellikle nakit esası kullanılmaktadır.

Nakit esasında bir gelir hangi dönemde nakden veya hesaben tahsil edilirse o dönemin geliri sayılır. Aynı şekilde bir gider hangi dönemde ödenirse o dönemin gideri sayılır.

Nakit esasında muhasebe işlemlerin dönemle ilgilendirilmesi net bir ölçüte dayanır.

Bu esasa göre varlıklar, nakit kaynakların kullanımını ve bölüşümünü gösterecek şekilde raporlanır.

Birinci bölümde de açıkladığımız gibi devlet muhasebesinde nakit esasının kullanılmasından dolayı; devletin mal varlığındaki ve borçlarındaki değişimler muhasebe içi izlenememektedir.

Nakit esasında işlemlerin izlenmesi daha kolaydır. Ancak ekonomik analizlere imkan vermemesi ve kamu hizmetleri maliyetlerinin bir bütünlük içinde izlenmesine ve maliyet analizin yapılmasına olanak vermemektedir.

Uygulamacı kamu kuruluşları daha çok fiili harcamalarla ilgili oldukları ve hizmet analizini çok fazla önemsemediklerinden dolayı nakit esasını benimsemişlerdir.

2. Türkiye Uygulaması

Ülkemizdeki mevcut devlet muhasebe sistemi için nakit esas geçerlidir. Bu nedenle ülkemiz devlet muhasebesi uygulamasını nakit esasına örnek teşkil etmesi amacıyla bu bölümde incelemeyi uygun gördük.

2.1. Türkiye Devlet Muhasebesi Sistemi Uygulaması

Türk Devlet Muhasebe Sistemi 26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununa dayanmaktadır. Genel Muhasebe Kanunu devlet muhasebesi ve bütçenin temel kurallarını belirleyen bir düzenlemedir.

Devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içinde izlendiği görülmektedir. Türkiye’de devlet muhasebesi esas olarak bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesine yönelik olduğundan mal varlığının izlenmesi “muhasebe dışı” kalmaktadır.

Ancak Türkiye uygulamasında nakit esasına ödünsüz uyulduğunu ileri sürmek de doğru bir tespit olmaz. Hatta mahsup dönemi uygulamasının sonucu olarak bir ölçüde tahakkuk esasına geçtiği bile söylenebilir¹. Nakit esasında bir sapma da avans ödemelerinde görülür.

Genellikle nakit esasının benimsenmesinden dolayı ödenek verilmesi, taahhüt, tahakkuk, avans, ödeme ve borç gibi işlemlerin izlenmesi yeterli bir biçimde yapılamamaktadır².

¹ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 208.

² Gülay COŞKUN: Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi, Turhan Kitabevi, (Ankara, 1997), 242.

2.2. Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi

Türk Devlet Muhasebe Sistemi’nin yasal çerçevesini yine Genel Muhasebe Kanunu ve 1948 yılında kabul edilen Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muameleleri Yönetmeliği oluşturmaktadır.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu’nunda, Devlet Bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgili ana ilkeler ile bu işlemlere taraf olanların yetki ve sorumlulukları belirtilmiştir.

Adı geçen kanunun birinci maddesinde devlet muhasebesinin kapsamı belirlenmiştir. Kanundaki “devlet” deyiimi sadece merkezi hükümet örgütünü kapsamaktadır. Kanunun 115 nci maddesinde katma ve özel bütçelerin tanımlanması ve 118 nci maddesinde de bunların özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere, bu kanun hükümlerine tabi olacağının belirtilmesi, genel kapsamda sadece merkezi hükümet örgütünün kavramak istendiği gerçeğini ortaya koymaktadır.

Kanunun oluşturulmasında temel çıkış noktaları; Devlet mallarının yönetim şekli, gelirin tahakkuk ve tahsilatında hazine yararı, mükellefin teminat altında bulundurulması, giderlerin taahhüt ve tahakkuk aşamasında bütçe sınırları içinde kalması esas alınmıştır. Bu amaçla saymanlardan daha fazla ita amirlerine düşen temel görevler ile ita amirlerinin sayman ve denetçilere karşı sorumluluğu açıklanmıştır. Bir bütçeye ait olarak yıl içerisinde ödenemeyen borçların muhasebeleştirilmesi ek ve olağanüstü ödeneklerin alınması ve kullanılması, avansların izlenmesi, borçlarda zamanaşımı, saymanların Sayıştay’a verecekleri yönetim hesabının şekil ve verilme zamanı, Katma bütçeyle, Özel bütçelerin özellikleri belirtilmiştir³.

³ 1050 Sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu: TC. Maliye Bakanlığı, (Ankara, 1998), 1.

Çalışmamızın başında da belirttiğimiz gibi bugünkü devlet muhasebesinin temellerini 1.Ocak.1948 tarihinde yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği oluşturmaktadır.

Devlet Muhasebesinin günümüz şartlarına ve değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, iki ayrı yönetmelik halinde düzenlenen işlem ve muhasebe kayıtlarının aynı yönetmelikte bir araya getirilmesi, defter, cetvel ve belgelerinin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla her iki yönetmelik "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" adı altında bir düzenleme haline getirilmiş düzenlenmiş ve 14.Ocak.1990 gün ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.Ocak. 1990 tarihi itibariyle yürürlüğe konmuştur.

Genel bütçeli daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idarelerin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır (D.M.Y. md: 2).

Türk Devlet Muhasebe Sistemi'nin yasal çerçevesini oluşturan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinin yanında Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği, Pul ve Değerleri Kağıtların Bayiler ve Yetkili Memurlar Vasıtası ile Sattırılmasına ve Bayilere Satış Aidatı Verilmesine Dair Yönetmelik ve Ayniyat Talimatnamesi vardır.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği 1945 yılında Bütçe Giderlerinde Aranacak Belgeler ve Kullanılacak Cetveller adı ile yürürlüğe konmuş ve çeşitli değişikliklere uğramıştır. Son yapılan düzenleme ise 1.Ocak.1992 tarihinde uygulanmak üzere Ekim 1991 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği⁴: Devlet harcamalarında aranılacak kanıtlayıcı belgeleri belirlemek amacıyla düzenlenen bu yönetmelik genel bütçeli daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri, belediyeleri, il özel idarelerini, döner sermayelerini ve fonları kapsar (Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği, md: 1).

Pul ve Değerli Kağıtların Bayiler ve Yetkili Memurlar Vasıtası ile Sattırılmasına ve Bayilere Satış Aidatı Verilmesine Dair Yönetmelikte; pul ve değerli kağıtların bayiler ve memurlar eliyle satış işlemleri ile bayilere ruhsat ve satış aidatı verilmesi işlemlerinin nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

Devlet mallarının yönetim ve muhasebesi Genel Muhasebe Kanunu'nun 95-98 inci maddelerine göre hazırlanıp 1.Haziran.1939 tarihinde yürürlüğe konan Ayniyat Talimatnamesi ile yürütülmektedir⁵.

2.3. Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin İşleyişi

Mevcut Devlet Muhasebe Sistemi’nin işleyişini açıklamadan önce örgüt yapısı ile bu yapı içindeki sorumluluk dağılımlarının da açıklanması yararlı olacaktır. Bu amaçla önce örgüt yapısı sorumluluk bölüşümü ve daha sonra mevcut devlet muhasebe sistemimiz ile işleyişine yer verilmiştir.

2.3.1. Örgüt Yapısı

Devletin gelir ve giderlerine ait kayıtların tutulması, gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi, her ülkenin devlet idaresi tarafından mutlaka kayıt altına alınmış, gelir ve giderlerin belli kural ve sistemlere göre yapılması ve

⁴ Necdet ATALAY: **Son Değişiklikler İşlenmiş - İçtihatlı Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği**, (Ekim, 1997), 11.

⁵ İbrahim PINAR: **Açıklamalı 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Ayniyat Yönetmeliği**, Seçkin Yayınevi, (Eylül, 1993), 163.

kayıtlarının tutulması, yetkilerin dağıtılması devlet idaresinde önemli bir yer tutmuştur.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde de bu görevleri Maliye Bakanlığı üstlenmiştir. Maliye Bakanlığı ilk olarak 1837 yılında Maliye Nezareti olarak teşkilatlanmıştır.

Maliye Nezareti Teşkilatı çeşitli değişikliklere uğrayarak Cumhuriyet dönemine kadar gelmiştir. Cumhuriyet döneminde çıkarılan 29.Mayıs.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifelerine Dair Kanun ile tümüyle örgüt yapısı değiştirilmiş, merkez ve taşra teşkilatının görevleri açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu kanuna göre merkezde Merkez Muhasebe Müdürleri (yeni adıyla Bütçe Daire Başkanları), illerde ise defterdarlar, gelir müdürleri, muhasebe müdürleri, vergi dairesi müdürleri, emlak müdürleri, ilçelerde ise mal müdürleri, vergi dairesi müdürleri ve milli emlak servisi bulunur.

1993 yılında 20.Ağustos.1993 tarih ve 516 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnameyle yapılan değişiklikle bugünkü son halini almıştır⁶.

Maliye Bakanlığı teşkilatı merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlarından meydana gelmektedir⁷. Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı EK 1'de verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın genel olarak teşkilat yapısını incelediğimizde, kamu hizmeti uzmanlık alanları ve coğrafi bölgelerin dikkate alındığını görmekteyiz. Kamu hizmeti uzmanlık alanları dikkate alınarak kurulan teşkilatlar, belirli bir ihtisaslaşma dolayısıyla kişi ve kuruluşlara hizmet vermek üzere kurulan birimlerdir. Coğrafi bölgeler dikkate alınarak kurulan

⁶ Muhasebat Genel Müdürlüğü Eğitim El Kitabı, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, (Ankara, 1993), 13.

⁷ 20.8.1993 tarihli ve 516 sayılı Resmi Gazete.

teşkilatlar ise; belirli bir coğrafi bölgede yürütülecek kamu hizmetlerinin kişi ve kuruluşlara götürülmesi amacıyla kurulan birimlerdir⁸. Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilatı coğrafi bölgeler dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatı, ana hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerinden meydana gelmektedir.

Maliye Bakanlığının merkez teşkilatı içinde yer alan ve muhasebe uygulamasında rol üstlenen Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü ve Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün görevleri kısaca incelenecektir.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü;

- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli kuruluşların bütçe hazırlık çalışmalarına yardımcı olmak,
- Kuruluşların bütçe tekliflerini inceleyerek bunların kalkınma planları ve yıllık programlara uygunluğunu sağlamak, bu kuruluşların bütçelerini konsolide ederek bütçe tasarısını hazırlamak,
- Yıl içinde ortaya çıkan ihtiyaçlar üzerine dairelerince istenecek ek ve olağanüstü ödemelerin tasarılarını hazırlamak,
- Ödenek, gelir ve nakit verilerini derleyerek bunları harcama politikaları açısından değerlendirmek,
- Kuruluşların taahhütlerini kontrol etmek ve hesaplarını tutmak, bunlara ilişkin sözleşme tasarılarını vize etmek,
- Kanun, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu kararı, yönetmelik ve diğer mevzuatla kurulmuş fonlardan gerekli görülenlerin gelirlerinin toplanmasına, giderlerinin yapılmasına, ilişkin esas ve usulleri tespit etmek ve bütçe ile ilişkilerini düzenlemek,
- Bütçe ve mali kontrol ile ilgili diğer işleri yapmak.

⁸ Nuri Tortop ve Eyüp Günay İşbir: *Yönetim Bilimi*, Bilim Yayınları, (Ankara, 1983), 73.

Bakanlıklar ile ayrı bütçesi bulunan idare ve kurumlar ve katma bütçeli kuruluşlar nezdindeki Maliye Başkanlıkları ile Bütçe Dairesi Başkanlıkları bu genel müdürlüğe bağlıdır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesi ile doğrudan ilgili genel müdürlük durumundadır. Maliye Bakanlığı'nın tarihçesini incelediğimizde Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün, Cumhuriyet öncesi dönemde dahi çeşitli isimler altında teşkilatlandığını görmekteyiz. Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Bakanlık teşkilat yapısı içerisinde yer alan en eski kuruluş ve ilk büyük idari organ olduğu görülmektedir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görevleri şöyle sıralanabilir:

- Devlet hesaplarının kayıtlarını tutmak, uygulamaları izlemek, dönem sonuçlarını çıkarmak, değerlendirmek ve yayımlamak,
- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler ve özel bütçeli dairelerle bunlara bağlı döner sermaye kuruluşlarının, devlet sermayesi ile kurulmuş işletmelerin ve fonların muhasebe sistemlerini belirleyip gerekli mevzuat hazırlıklarını yapmak,
- Devlet muhasebesinin geliştirilmesi, etkin ve verimli bir şekilde uygulanması yönünde araştırmalar yapmak veya yaptırmak ve gerekli tedbirleri almak,
- Saymanlıkların ve kurumların hesap ve işlemlerini merkezde ve gereken yerlerde incelemek ve denetlemek,
- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerin kesin hesaplarını almak, incelemek, Hazine Genel Hesabını çıkarmak, Kesin Hesap Kanun tasarisını hazırlamak,

- Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerinin hesaplarını almak, incelemek, yıl sonlarında sermayelerine eklenecek tutarları belirlemek ve bunların muhasebe kayıtlarına geçirilmesini sağlamak,

- Kamu kurum ve kuruluşlarında hizmetin gereği olarak kullanılan ilk madde ve malzeme, demirbaş, araç ve gereçlerin muhasebeleştirilmesi ve idaresine ait konularında düzenlemeler yapmaktır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü yukarıda sayılan görevlerini merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile yerine getirmektedir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü görevlerini yerine getirmek üzere merkezde;

- 1 Genel Müdür,
- 5 Genel Müdür Yardımcısı,
- 12 Daire Başkanı,
- 33 Şube Müdürlüğü bulunacak şekilde teşkilatlanmıştır. Ayrıca saymanlık işlemlerini incelemek ve de denetlemek için Muhasebat Genel Müdürlüğü Denetim Birimi Başkanlığı oluşturulmuştur.

Muhasebat Genel Müdürlüğü Merkez Teşkilatının diğer görevleri yanında;

- Genel ve katma bütçeli kuruluşların Kesin Hesap Kanun Tasarılarını hazırlamak, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak,
- Saymanlıklarda açılan akreditif ve taahhüt artıklarını izlemek,
- Saymanlıkların ay sonu ve yıl sonu hesaplarını incelemek,
- Saymanlık işlemlerindeki hatalı işlemlerin giderilmesine çalışmak,

- Genel ve katma bütçeli daire ve idarelere bağlı döner sermayeli kuruluşlar ile fonların bilanço ve eklerini inceleyerek hata ve eksikliklerini gidermek,
- Genel ve katma bütçeli daire ve idare saymanlıklarının yönetim dönemi hesaplarına ilişkin Sayıştay ilanlarını ilgililerine tebliğ etmek,
- Gereken yerlerde saymanlıklar kurmak, vezneler açmak ve kapatmak,
- Devlet muhasebesi ve bütçe uygulamaları üzerine mevzuat çalışması yapmak,
- Saymanlıklardan gelen ay sonu cetvellerine dayanarak "Kamu Hesapları Aylık Bülteni" ve "Kamu Hesapları Yıllığı"nı hazırlamak.

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün taşra teşkilatında saymanlar ile muhasebe denetmenleri görev yapmaktadır.

İllerde muhasebe müdürleri, ilçelerde mal müdürlükleri vardır. Yine genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların saymanlık hizmetlerini yürütmek için çeşitli il ve ilçelerde saymanlıklar kurulmuştur. Bu saymanlıkların faaliyetlerini il düzeyinde denetleyecek muhasebe denetmenleri vardır.

Gelirler Genel Müdürlüğü

Maliye Bakanlığı teşkilatı yapısı içinde önemli bir yer tutan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri aşağıda sıralanmıştır:

- Devlet gelirleri politikasını hazırlamak ve uygulamak,
- Devlet gelirlerine ilişkin mevzuat değişikliklerini hazırlamak,
- Devletin gelir bütçesini ve gerekçesini hazırlamak,
- Devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun biçimde tahsilini sağlamak,

- Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilmeyerek zaman aşımına uğrayan devlet gelirlerinin silinmesine dair işlemleri yapmak,
- Vergi denetimini gerçekleştirmek.

Vergi daireleri ve gelir müdürlükleri Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlıdır.

Milli Emlak Genel Müdürlüğü

Milli Emlak Genel Müdürlüğü, devlet mallarının yönetimi, korunması ve kiralanmasını üstlenmiştir.

İllerde Defterdarlıklara bağlı Milli Emlak Müdürlükleri, Genel Müdürlüğe bağlı olarak hizmet görürler.

2.3.2. Devlet Muhasebesini Uygulamada Sorumluluk Bölüşümü

Mevcut Devlet Muhasebe Sistemi'mizde gelirlerin toplanmasında ve giderlerin yapılmasında üçlü sistem benimsenmiştir. Devlet muhasebesinde yetki ita amirleri, tahakkuk memurları ve saymanlara verilmiştir.

i- İta Amirleri

İta amiri kamu hizmetinin görülmesiyle ilgili programların yürütme sorumluluğunu taşıyan, bütçeyle verilen ödeneklerin kullanımına karar veren en üst düzeydeki yöneticidir⁹.

İta amirleri devlet muhasebesi uygulaması yönünden ikiye ayrılmaktadır: Birinci derece ita amirleri ve ikinci derece ita amirleri olarak.

⁹ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 147.

Bakanlar, idari ve mali yönetim açısından bakanlık teşkilatının en üst yöneticisidir. Kanunun 71 inci maddesine göre birinci derecede ita amirleri olan bakanlar kendi bütçelerinin ita amirleridir. Bakanlar veya yetkili kıldıkları memurlar bütçeleri içinde yapmak istedikleri giderler için merkez saymanları adına verile emri düzenlerler. Birinci derece ita amirleri olan bakanlar bütçelerin uygulanması ve sonuçlarıyla ilgili hesabını Meclis'e kesin hesap yasasıyla vermektedirler.

İşlemlerin yoğunluğu nedeniyle bakanlar ita amirliği yetkisini gerek merkezde, gerekse taşrada ödeme emirleri yoluyla ikinci derece ita amirlerine devredebilirler.

İkinci derece ita amirleri illerde vali, ilçelerde kaymakam ve özel yetki verilen hallerde ise bakanlıkların il müdürlüklerinin en üst yöneticileridir. Katma bütçelerde ise üniversitelerde rektörler veya genel müdürlüklerde genel müdürlerdir.

İkinci derece ita amirleri "sorumluluk üstlenme" durumu hariç yaptıkları giderlerle ilgili olarak sorumlu tutulmamaktadırlar.

Devlet giderlerinin yapılabilmesi için ita amirlerine ödettirme yetkisi verilmiştir. İta amirinin emri ve izni olmadıkça devlet giderlerinin ödenmesi mümkün değildir.

ii- Tahakkuk Memurları

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 8 inci maddesine göre kanun ve tüzüklere uygun olarak devlet gelirlerini gerçekleştirip tahsil edilebilir duruma getirenlere "gelir tahakkuk memuru" ve devlet giderlerini mevzuata uygun biçimde gerçekleştirenlere de "gider tahakkuk memuru" denir.

Gelir ve gider tahakkuk memurları belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar. Memurların kanuna aykırılığını ileri sürüp yapılmasından sakındıkları ödemelerin yerine getirilmesi ita amirleri tarafından yazılı olarak tebliğ edilirse, sorumluluk emri veren ita amirlerine ait olur.

iii- Saymanlar

Türk Devlet Muhasebe Sistemi'nin uygulama birimlerinden olan saymanlık müessesesinin kanunda açık bir tanımına rastlamamaktayız. Ancak, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 9 uncu maddesinde sadece saymanın tanımı yapılmıştır. Bu maddeye göre; gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlerle ilgili her türlü göndermeler ile bunlara bağlı bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a "Yönetim Dönemi Hesabı" verenlere sayman denir şeklinde bir tanımlama verilmiştir. Bu tanımdan yola çıkarak saymanlık müessesesinin tanımını yapabiliriz¹⁰.

Saymanlık "Bütçe ile verilen yetkiye dayanılarak, gelirlerin toplandığı, giderlerin ödendiği, bu işlemlerle ilgili bütün nakit ve mal işlemlerin yerine getirildiği, devlete ait nakit ve malların saklandığı, bütün bunlara ait kayıtların, devlet muhasebe sistemi içinde tutulduğu, bu kayıtlardan üst yönetime raporların üretildiği, yetkili idari ve mali yargı organlarınca denetimin yapıldığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı birimlerdir.

Gelir toplama ve gider yapma işlevleri saymanlara verilmiştir. Kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde geniş yetki ve sorumlulukları bulunan saymanlar, kamu harcamalarının yapılmasında, kamu hesaplarının

¹⁰ Erdi KAPLAN ve Halil KURT: **Saymanlıklarda Otomasyon**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1291, (Ankara, 1987), 18.

tutulmasında, harcamaların yasalara uygunluğunun denetlenmesi ve Sayıştay'a hesap verilmesinde kilit görev elemanlarıdır.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu saymanları "nakit saymanı" ve "mal saymanı" olarak ikiye ayırmıştır.

Nakit Saymanı; kanunların verdiği yetkiye dayanarak devlet gelirlerini toplayan ve devlet namına tahakkuk eden gideri ödeyen ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı veren kimsedir.

Ayniyat Saymanı ise kendilerine verilen malların muhafazası, kullanımı ile ilgili işlemleri yapan ve belli dönemler itibariyle Sayıştay'a hesap veren kimsedir¹¹.

Her nakit saymanının belli bir veznesi ve her mal saymanının da belli bir veya daha fazla ambarı bulunur. Saymanlar her ne adla olursa olsun kendilerine verilen nakit ve malları buralarda saklamaya mecbur ve kayıplarından sorumludurlar (G.M.K. madde: 18).

Gelirlerin toplanması giderlerin yapılmasında saymanlara sayman mutemetleri yardımcı olur. Sayman mutemetleri sayman adına ve hesabına geçici olarak gelirleri toplama ve giderleri yapma görevleri olan memurlara denir (G.M.K. madde: 13). Bunlar tarafından yürütülen işlemlerin hesabı, Sayıştay'a ilgili sayman tarafından verilir¹².

Saymanlıklar yaptıkları görevler ve bulundukları yer itibariyle aşağıdaki şekilde de sınıflandırılmıştır¹³.

¹¹ İbrahim PINAR: a.g.e., 17.

¹² Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 148.

¹³ Muhasebat Genel Müdürlüğü Eğitim El Kitabı, 39.

a) Genel Bütçeli Daire Saymanlıkları

1. Merkez Saymanlık Müdürlükleri

Bakanlıkların, merkez idaresinin saymanlık hizmetlerini yürütürler. Bakanlıklar Merkez Saymanlık Müdürlükleri, MİT Saymanlık Müdürlüğü, Gelir Saymanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü'ne ait saymanlık hizmetlerini yürütür) ve Hazine Saymanlıkları (Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na ait saymanlık hizmetlerini yürütür) bu grupta yer alır.

2. Muhasebe Müdürlükleri

İllerdeki genel bütçeli kuruluşların saymanlık hizmetlerini yaparlar.

3. Mal Müdürlükleri

İlçelerdeki genel bütçeli kuruluşların saymanlık hizmetleri ile milli emlak ve muhakat hizmetlerini ve bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde ayrıca vergi dairesi görevlerini de yürütürler.

4. Saymanlık Müdürlükleri

Saymanlık müdürlükleri grubuna askeri defterdarlıklar ve askeri okullar, gümrük, sağlık bayındırlık teşkilatı ve Darphane ve Damga Matbaası saymanlık müdürlükleri girmektedir.

5. Vergi Dairesi Müdürlükleri

Bağımsız vergi dairelerinin saymanlık hizmetleri kendileri tarafından yürütülür.

6. Dışişleri Bakanlığı Bütçe Dairesi Başkanlığı

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak Dışişleri Bakanlığı'nın saymanlık hizmetlerini yürütürler.

b) Katma Bütçeli İdare Saymanlık Müdürlükleri

Bağlı oldukları katma bütçeli idarelerin saymanlık hizmetleri bu saymanlıklar tarafından yürütülür.

Katma bütçeli kuruluşların merkezlerinde kurulan saymanlıklar merkez saymanlık müdürlükleri, bölge veya iller düzeyinde kurulanlar ise bölge veya taşra saymanlık müdürlükleri olarak adlandırılır. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı olmakla beraber saymanlık yetkisi verilen Bütçe Dairesi Başkanlıkları saymanlık hizmetlerini yürütürler.

c) Döner Sermaye Saymanlıkları

Genel bütçeli dairelerle katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin saymanlık hizmetlerini yürütürler.

d) Fon Saymanlıkları

Kanunla ve Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş fonların saymanlık hizmetlerini yürütürler.

Saymanların sorumlulukları Genel Muhasebe Kanunu'nun 11, 13, 14, 18, 19, 20, 22 ve 65 inci maddelerinde yer verilmiştir. Genel olarak bu sorumlulukları aşağıdaki gibidir.

- i. Devlet alacağını takip ve tahsil etmekten sorumludur.
- ii. Her sayman kendi yönetim döneminden sorumludur.
- iii. Saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludur.
- iv. Sayıştay'a hesap verme yükümlülüğü vardır.

v. Saymanlar her ne adla olursa olsun kendilerine verilen nakit ve malları vezne ve ambarlarda saklamaya mecbur ve kayıplardan sorumludurlar.

vi. Aylık belgelerin otuz gün içinde merkeze gönderilmesi sorumluluğu vardır.

vii. Sayıştay'a belge ve bilgileri verme sorumlulukları vardır.

2.3.3. Mevcut Devlet Muhasebesi Sistemi Hesap Planı

Bir örgütte kullanılacak hesapların sistemli ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye hesap planı denir¹⁴.

Hesap planı oluşturulurken muhasebede elde edilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılmasına ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesine olanak sağlaması hedeflenir. Bir hesap planının kapsadığı hesaplar sisteminin, belirli amaçları gerçekleştirmesi veya belirli görevlerin yerine getirilmesinde yardımcı olması ilkesi söz konusudur¹⁵. Muhasebe bilgilerinden etkin bir biçimde yararlanabilmesi için hesap planının taşıması gereken bazı özellikleri vardır. Hesap planının genel özelliklerinin mevcut Türk Devlet Muhasebesi Hesap Planı'na ne ölçüde yansıdığı incelenecektir.

Genel olarak hesap planının taşıması gereken özellikler aşağıda belirtilmiştir.

i. Hesap planı, muhasebe temel kavramları ile ilkelerinin uygulamaya yansımalarına imkan sağlamalıdır.

ii. Hesaplar, hesap planında, muhasebeden istenen bilgileri kolayca verecek, muhasebe raporlarına ulaşabilecek biçimde yer almalıdır.

¹⁴ Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 57.

¹⁵ Fahir BİLGİNOĞLU: **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 54, (İstanbul, 1988), 83.

iii. Hazırlanacak olan hesap planı işletme içi veya işletme dışı olsun herkes tarafından anlaşılacak şekilde açık olmalıdır.

iv. Gerek ana, gerek tali hesaplar işletmeler için gerekli ise açılmalıdır.

v. Hesap planındaki hesaplar, istatistiki bilgiler elde etmeyi ve bilgileri plan, bütçe ve iş programları düzenlemede kullanılmasını olanaklı kılmalıdır.

vi. Hesap planındaki hesapların kapsamı açık olmalıdır.

vii. Hesap planının ana yapısı gerekli değişikliğe olanak verecek esneklikte olmalı, her değişiklikte planın bütünü etkilenmemelidir.

viii. Hesaplar, hesap planında belirli bir sıralama içinde yer almalıdır. Bu sıralama hesapların kodlanması ile sağlanmaktadır.

Bir işletme için önerilecek hesap planı yukarıda maddeler halinde özetlenen özellikleri taşımalıdır. Kamu sektörü için hazırlanan hesap planları da aynı özellikleri taşımalıdır.

Ancak Türk Devlet Muhasebesi Hesap Planı'na baktığımızda bir hesap planında yer alması gereken özelliklerin çoğunu görememekteyiz.

i. Uygulanmakta olan muhasebe sisteminde şu anda 100'den fazla hesap işlem görmektedir. 3 no'lu ekten de anlaşılacağı üzere hesapların kodlanmasında ve hesap planı içindeki yerini almasında muhasebe ilkeleri gözetilmemiştir. Birbirleriyle ilgisiz hesaplar gelişi güzel sıralanmıştır. Devlet muhasebesinde kullanılan hesaplar; kodlama tutarsızlıkları, farklı ekonomik kavramlar ve birbiriyle ilişkisi olmayan bütçe, bilanço ve nazım hesapların aynı yerde bulunması nedeniyle gerekli teknik yapıya sahip değildir.

ii. Hazırlanmış olan hesap planı ilgililer tarafından anlaşılacak şekilde açık değildir.

iii. 1973 yılından itibaren program bütçe sistemine geçilmiş, hesap planında ve hesapların işleyişinde yeni değişikliklere gidilmesi gereği ortaya çıkmış fakat bu değişiklikler gerçekleştirilememiştir.

iv. Devlet muhasebesi sistemi sadece genel bütçe uygulamaları için geçerli olup ekonomik analizler için gerekli bilgiyi yeterince sağlayamamaktadır.

v. Hesapların bölümlenmesi mali durum ve faaliyet durumun belirlenmesine yönelik değildir.

vi. Hesap planında yer alan hesaplar raporlamaya uygun değildir. Bu hesaplar yardımı ile açık, anlaşılabilir, doğru ve karşılaştırılabilir nitelikte mali tabloların elde edilmesine imkan yoktur.

2.3.4. Mevcut Devlet Muhasebe Sisteminde İşlemler

Mevcut devlet muhasebe sisteminde işlemleri; bütçeleme ve gerçekleşen işlemler olarak iki grupta sınıflandırmış bulunmaktayız. Her iki grupta aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.3.4.1. Bütçeleme

Devletin, toplumsal ihtiyaçlarının karşılanması için çeşitli kaynaklara ihtiyacı vardır. Genelde devletlerin bu kaynakları sınırlıdır. Devlet, var olan sınırlı kaynaklarla toplumun gereksinmelerini karşılayabilmek için bunlar arasında bir denge kuracaktır. İhtiyaçlarla kaynakları denkleştirme bütçe olayı ile gerçekleşmektedir. İhtiyaçlarla kaynakları denkleştirme, iktisadi ve mali bir kavramdır¹⁶.

Bütçelerin ekonomik ve toplumsal hayat üzerinde büyük etkileri vardır. Bütçe kavramı çok çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

¹⁶ Yusuf AKÇA: **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, (İstanbul, 1996), 1.

Bir tanıma göre; “bütçenin devletin gelir kaynaklarıyla giderlerini belirtmesi, bunlar arasında denge kurması ve de bu kaynakların elde edilmesi ve harcamaların yapılmasına belli bir dönem için yetki veren bir yasa”dır¹⁷.

Bir başka tanıma göre bütçe (kamusal bütçe) “kamu kesiminin gelecek bir dönem için kaynak/harcama dengesini yansıtan ve parlamenter demokrasilerde yasama organının, yürütme organına kamu harcaması yapma ve kamu gelirleri toplama konusunda verdiği yetkiyi gösteren belge” dir.

Türkiye’de halen kamu sektöründe çeşitli bütçeler uygulanmaktadır.

- Genel Bütçe,
- Katma Bütçe,
- Özel Bütçeler,
- Özerk Bütçeler,
- Fon Bütçeleri ve
- Dönen Sermaye Bütçeleridir.

Bunlardan, konumuz gereğince, sadece genel bütçeye ait esaslar incelenecektir.

2.3.4.1.1. Bütçeleme Sistemleri

Kamu bütçeleri; devletin ekonomik ve toplumsal hayatı üzerinde önemli etkiler yaptığı için, kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği sağlamak üzere, modern bütçeleme kavramları geliştirilmeye çalışılmıştır¹⁸.

¹⁷ Gülay COŞKUN: a.g.e., 10.

¹⁸ Ömer Faruk BATIREL: **Kamu Bütçesi**, M.Ü. Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yardımları, No: 387-621, (İstanbul, 1984), 1.

Bütçeleme sistemleri; klasik (geleneksel) bütçe sistemi, performans bütçe sistemi, program bütçe sistemi ve sıfır esaslı bütçe sistemi olarak ayrılmaktadır.

i. Klasik Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sistemi, yasama erkinin yürütme erkini denetleme, yetkisini etkin kılmak için ortaya çıkmıştır. Klasik bütçe sisteminin uygulanması¹⁹;

- hükümetin meclisten yetki almadan kamu kaynağı kullanmasını engeller,
- hükümete emanet edilecek kaynakların kim tarafından ve hangi amaçla kullanılacağını açıklar,
- hükümetin kamu kaynaklarını yasalarla belirlenen şekilde kullanılmasını sağlar.

Klasik bütçe sistemi sadece nakdi kaynakların kullanılmasını düzenler. Klasik bütçe sisteminde, kamu harcamalarının sınıflandırılması harcama kalemlerine göre yapılır.

ii. Performans Bütçe Sistemi

Performans bütçe hizmet bütçesi olarak adlandırılan bir bütçe sistemidir.

Performans bütçe sisteminin amacı; kamu üretici birimlerinin hizmet etkinliğini ölçmektir²⁰.

¹⁹ İzak ATİYAS ve Şerif SAYIN: **Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayını, (İstanbul, 1997), 38-39.

²⁰ Ömer Faruk BATİREL: a.g.e., 46.

Performans bütçede bütçe harcamaları fonksiyonel şekilde sınıflandırılır. Hizmet maliyeti ile hizmet miktarı arasında ilişki kurulur.

Bu bütçe türünde ayrılan ödenekler değil, ayrılan ödeneklerle sağlanacak hizmetler üzerinde durulur²¹.

Bu sistemde, kamu kuruluşlarının yaptıkları hizmetler, ana başlıklarını, harcama kalemleri de alt başlıkları oluşturur²².

iii. Program Bütçe Sistemi

Program bütçe sistemi, hizmet programına göre hazırlanmış bütçedir. Program bütçe sisteminin temel öğeleri;

- Program çatısının kurulması,
- Optimum program yapısının kurulmasını sağlayacak program analizleri,
- Bilgi sistemleridir.

Program bütçe hazırlanırken yapılması gereken ilk iş programın belirlenmesidir. Yani program sistemin temel unsurudur. Öncelikle tüm devlet kuruluşları belirli kamu hizmetlerine göre amaçlarını belirler. Amaçlar belirlendikten sonra, belirli bir amacı gerçekleştirecek faaliyetler ve üretim faktörleri bir araya toplanır. Bu işleme de programlama denir²³.

Programlar; nihai ürünleri belirlenebilen ve temel hizmetlerin bölünebildiği hizmetleri yansıtan alt programlara ayrılır²⁴.

²¹ Yusuf AKÇA: a.g.e., 15.

²² Ömer Faruk BATIREL: a.g.e., 47.

²³ Ömer Faruk BATIREL: a.g.e., 53.

²⁴ Ömer Faruk BATIREL: a.g.e., 53.

Alt programlar da faaliyetlere/projelere ayrılır. Alt programlar faaliyet/projelere ayrılmadan önce ödenek türlerine göre ayrılır.

Ödenek türleri; cari harcamalar, yatırım harcamaları ve transfer harcamalarıdır.

Cari harcamalar, kamu hizmetlerinin devamlılığı açısından karşılanması gerekli ve her yıl yapılan harcamalar olup personel ve diğer harcamalar olarak ikiye ayrılır.

Yatırım harcamaları, üretimi artıran, üretkenliği olumlu yönde etkileyen, kaynakların daha iyi kullanılmasını sağlayan, üretim faktörlerinin verimliliğini çoğaltan genellikle dayanıklı mal niteliğinde olan ve faydası birden fazla yıllarda yayılan mallara yapılan harcamalardır²⁵. Etüd ve proje harcamaları, yapı, tesis ve büyük onarım giderleri, makine ve teçhizat alımları, taşıt alımları ve yatırım harcamalarıdır.

Transfer harcamaları, devletin genel bütçeden diğer kamu kurum ve kuruluşları ile özel ve tüzel kişilere ekonomik, sosyal ve mali amaçlarla yaptığı harcamalardır. Kurumlara katılma payları ve sermaye teşkilleri, iktisadi transfer ve yardımlar, mali transfer ve yardımlar, sosyal transferler, borç ödemeleri ve kamulaştırma giderleridir.

iv. Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemi

Sıfır esaslı bütçeleme sisteminde bir önceki yıl bütçesindeki ödeneklere bağımlı olarak hazırlanmamaktadır. Bu bütçeleme sisteminde her program yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır.

²⁵ Bedri GÜRSOY: **Kamusal Maliye, Giriş, Masraflar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 426/783, (Ankara, 1978), 132.

1973 yılından itibaren program bütçe sistemine geçilmiştir.

1973 yılına kadar uygulanan sistemde giderler bölüm-fasıl esasına göre ayrılmaktadır (1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu madde: 31).

Bu sistemde her hizmet çeşidi bir bölüm oluşturur ve her bakan bir bölümün ita amiri olup harcama yetkisi bu bölüme ayrılan ödeneklerle sınırlıdır²⁶.

Klasik bütçe sisteminde ödenekler dağıtılırken kamu hizmetlerinin miktarı ve niteliği üzerinde durulmaz²⁷. Ödenekler doğrudan doğruya kamu kuruluşlarının yıl boyunca faaliyette kalmasını sağlamak üzere verilir²⁸.

1951 yılına kadar giderlerde "idari sınıflandırma" ve "harcama kalemi" sınıflandırılması kullanılmıştır.

İdari sınıflandırma; bütçe ödeneklerinin, onu kullanacak idari birimlere dağılımını gösterir. İdari sınıflandırmada, bütçe ödenekleri de her bakanlık veya bölüm için bir "sarf yetkisi" olarak verilir ve harcama, bu yetki miktarı ile sınırlıdır²⁹.

²⁶ Yusuf AKÇA: a.g.e., 21.

²⁷ Emine ORHANER: **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, (Ankara, 1997), 40.

²⁸ Emine ORHANER: a.g.e., 40.

²⁹ Nihat FALAY: **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3480, (İstanbul, 1987), 92.

Harcama kalemleri sınıflandırması ise, girişilecek faaliyet için satın alınan üretim faktörlerini gösterir³⁰.

1964 bütçesi ile giderler; cari harcamalar, yatırım harcamaları ve transfer harcamaları olmak üzere üçe ayrılmıştır.

Klasik bütçe sistemine örnek teşkil amacıyla bir bakanlığın harcama sınıflandırılması aşağıda verilmiştir³¹.

..... BAKANLIĞI

Bölüm Kodu	Madde Kodu	Ödeneğin Türü	Madde Tutarı	Bölüm Toplamı
		1. Cari Harcamalar		
100		Personel Giderleri		
	110	Aylıklar		
	120	Sözleşmeli Personel Ücr.		
	130	İşçi Ücretleri		
	140	Sosyal Yardımlar		
	150	Ek Çalışma Karşılıkları		
	160	Tazminat ve Ödüller		
	170	Ödenekler		
	180	Tedavi Yardımı		
	190	Diğer Personel Giderleri		
200		Yolluklar		
	210	Yurt İçi Geçici Görev Yol.		
300		Hizmet Alımları		
	310	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler		

³⁰ Nihat FALAY: a.g.e., 91.

³¹ Ömer Faruk BATIREL: a.g.e., 45.

400	Tüketim Malları ve Alımları
410	Kırtasiye
500	Demirbaş Alımları
510	Büro Malzemeleri
	2. Yatırım Harcamaları
600	Makine, Teçhizat ve Taşıt Alımları
610	Taşıt Alımları
700	Yapı Tesis ve Büyük Onarım Giderleri
	3. Transfer Harcamaları

Görüldüğü gibi bu sistemde harcama kalemleri üç grupta toplanmıştır. Cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak. Cari, yatırım ve transfer harcamalarının alt bölümlerinde kapsamına giren harcama kalemleri gösterilmiştir. Maddelerde harcama kalemlerinin alt başlıklarıdır.

Klasik bütçe sisteminde ise gelirler; 1949 yılına kadar adi ve olağanüstü gelir olarak ikiye ayrılmıştı.

1953 yılında bütçe gelirleri, her biri tali bölümlere ayrılan dört kısımda toplanmıştır³². Bunlar aşağıdaki gibidir.

1. Vergiler
2. Devletçe idare edilen kurumlar ve devlet payları
3. Devlet emlakı varidatı
4. Çeşitli varidat ve cezalar.

³² Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU: **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Filiz Kitabevi, (İstanbul, 1984), 214.

1963 yılına kadar gelir bütçelerinde yer alan bu sınıflandırma o yıl değiştirilmiştir³³. Bu değişiklikler sonrası gelir sınıflaması aşağıdaki gibidir.

1. Vergi gelirleri,
2. Vergi dışı normal gelirler,
3. Özel gelirler ve fonlardır.

Sonuç olarak klasik bütçe sistemi modern bir kamu yönetimi sisteminin ihtiyaçlarını karşılamaya yeterli değildir. Bu yüzden 1973 yılında program bütçe sistemine geçilmiştir.

Türk program bütçe modelinin sınıflandırılmasında esas alınan ayırım fonksiyonel ayırımdır.

Bu program sınıflandırması yanında cari, yatırım ve transfer harcamaları şeklindeki ekonomik sınıflandırma ve harcama kalemlerine dayalı sınıflandırmada yer almaktadır.

Yeni modelde en büyük değişikliklerden biri cari, yatırım ve transfer harcamalarına ayrı ayrı ve topluca belirtmekten vazgeçmiş ve bu harcamalar her idari birim bütçesinde ve ilgili programlar altında verilmiştir³⁴.

Harcama kalemlerinin de sınıflandırılması yapılarak hizmet maliyetinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Harcama kalemleri³⁵;

1. Hizmet alımına yönelen harcamalar (personel giderleri, yolluklar ve hizmet giderleri),

³³ Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU: a.g.e., 196.

³⁴ Nihat FALAY: a.g.e., 138.

³⁵ Nihat FALAY: a.g.e., 139.

2. Mal alımlarına yönelik harcamalar (tüketim malları ve malzeme alımları, demirbaş alımları, makine, teçhizat ve taşıt alımları, taşınmaz mal alımlarıdır),
3. Transfer harcamalarıdır.

Bu bütçe sisteminde her hizmet bir programı göstermektedir. Daha sonra alt program / ödenek türü/faaliyet - proje / harcama kalemi kodlamasından oluşmaktadır.

Program bütçe sistemine örnek teşkil etmek amacıyla Maliye Bakanlığı'nın bütçesi verilmiştir³⁶.

101 Programı	Genel Yönetim ve Destek Hizmetleri,
111 Programı	Devlet Bütçesinin Düzenlenmesi, Uygulanması ve Denetimi,
112 Programı	Devlet Gelirlerine İlişkin Hizmetler,
113 Programı	Devlet Muhasebesi Hizmetleri,
114 Programı	Devlet Mallarına İlişkin Hizmetler,
116 Programı	Devlet Hukuk Danışmanlığı ve Muhakemat Hizmetleri,
119 Programı	Devlet Taşınır Malların Tasfiye Hizmetleri,
920 Programı	İktisadi Transferler ve Yardımlar,
930 Programı	Mali Transferler,
940 Programı	Sosyal Transferler,
950 Programı	Borç Ödemeleri,
999 Programı	Dış Proje Kredileri,

programları yer almaktadır.

Harcama kalemleri bütçelerde R cetveli olarak yer almaktadır. 1999 Yılı Bütçe Kanunu'na göre R Cetvelinde:

³⁶ 30 Haziran 1999, 23741 Sayılı Resmi Gazete, 1999 Mali Yıl Bütçe Kanunu.

- 100 Personel Giderleri,
- 200 Yolluklar,
- 300 Hizmet Alımları,
- 400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımları,
- 500 Demirbaş Alımları,
- 600 Makine, Teçhizat, Taşıt Alımları,
- 700 Yapı, Tesis ve Büyük Onarım Giderleri,
- 800 Diğer Ödemeler,
- 900 Transferler.

Program bütçe sisteminde gelirlerde bölüm ve kesimler (alt program) itibariyle gruplandırılmaktadır.

Gelirler³⁷;

1. VERGİ GELİRLERİ

- 1. Gelirden Alınan Vergiler
- 2. Servetten Alınan Vergiler
- 3. Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler
- 4. Dış Ticaretten Alınan Vergiler
- 5. Kaldırılan Vergi Artıkları

2. VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER

- 1. Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı ve Devlet Payları
- 2. Devlet Patrimuvamı Gelirleri
- 3. Faizler, İkraz ve Tahvillerden Gelir Alınanlar
- 4. Cezalar
- 5. Çeşitli Gelirler

³⁷ 30 Haziran 1999, 23741 Sayılı Resmi Gazete, 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

3. ÖZEL GELİRLER VE FONLAR

1. Özel Gelirler
2. Fonlar
3. Eğitim Özel Gelirleri

şeklinde alt gruplar, bu gruplarda, alt gruplara ayrılmaktadır.

2.3.4.1.3. Bütçe Hazırlama Çalışmaları

Bütçe hazırlama çalışmaları gelirlerin ve giderlerin tahmini olarak belirlenmesi aşamalarıyla başlamaktadır.

Gelir bütçesi Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmaktadır. Bütçe gelirlerinin tahmini için çeşitli yöntemlerden yararlanılmaktadır. Ülkemizde "serbest takdir usulü"ne göre gelirler tahmin edilmektedir.

Bu yönetime göre; "gayri safi milli hasılanın yüzdesi olarak belirlenen kamu gelirleri ile ilgili rakamlar, gelir tahmininde kullanılan istatistik ve analiz yöntemlerinin aracılığıyla değerlendirme ve denetime tabi tutularak gelir tahminlerinin en gerçekçi sonucu yansıtmaya çaba gösterilir"³⁸.

Vergi gelirlerindeki yıllık artışlar izlenerek eldeki istatistiki bilgiler, bilimsel yöntem ve tekniklerle analize tutulur³⁹.

Giderlerin tahmininde ise Genel Muhasebe Kanunu'nun 34 üncü maddesine göre; her bakanlık, kendi idari teşkilatı içerisinde kendi gider bütçesini hazırlayarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na gönderir.

³⁸ Bedri GÜRSOY: a.g.e., (C.II), 262.

³⁹ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 290.

Bu kamu kuruluşlarının gerçekleştirmeyi planladıkları yatırım projeleri ile ilgili olarak "Devlet Plânlama Teşkilâtı" gerekli inceleme ve araştırmayı yapmakta, ödeneklerin belirlenmesinde rol oynamaktadır⁴⁰. Devlet Plânlama Teşkilatı yatırım projeleriyle ilgili ödenek isteklerini değerlendirmekte ve onaylandıktan sonra Maliye Bakanlığı'na göndermektedir. DPT tarafından onaylanan ve Maliye Bakanlığı'na gönderilen yatırım projeleri, kendilerine tahsis edilen ödenek miktarlarıyla ilgili hizmet programına yerleştirilir⁴¹. Burada Maliye Bakanlığı ayrı bir analiz yapmamaktadır.

Bütçe hazırlanmasında gider ve gelir tahminlerinden başka, bütçe tasarısı hazırlanır. Bütçe tasarısı; gerekçe, bütçe kanunu metni ve cetveller bölümlerinden oluşmaktadır⁴².

Bütçe gerekçelerinde; ekonomik ve mali durum hakkında bilgiler, yeni bütçenin ana hatları, hazırlanan bütçede açık varsa nasıl kapatılacağı ve hükümetin kası ve uzun vadeli borçları hakkındaki değişiklikler yer alır⁴³.

Bütçe kanunu metninde ise gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması için izin verilmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır⁴⁴. Gelirler ile giderler arasında bir açık söz konusu ise bu açığın nasıl kapatılacağı gösterilmektedir. 1999 yılı bütçesinde ödenekler toplamı ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark "net borçlanma hasılatı ile karşılanacaktır" diye belirtilmiştir.

Gelir ve gider ayrıntısı cetvellerde yer almaktadır. 1999 Yılı Bütçesi ile ilgili cetveller 3 no'lu ekte gösterilmiştir.

⁴⁰ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 290.

⁴¹ Emine ORHANER: a.g.e., 56.

⁴² Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 291.

⁴³ Bedri Necmeddin FEYZİOĞLU: a.g.e., 198-199.

⁴⁴ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 291.

Hazırlanan bütçe tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilmezse, geçici bütçe uygulamasına geçilir.

Geçici bütçe belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır ve yıllık bütçe onaylanıncaya kadar gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin veren bir kanundur.

2.3.4.1.4. Bütçenin Uygulanması

Bütçe TBMM tarafından kabul edildikten sonra uygulanmaya başlanmaktadır.

Bütçenin uygulanmasından Maliye Bakanlığı sorumludur.

Bütçe uygulaması; gelir ve gider bütçesinin uygulanması şeklindedir.

- i. Gelir Bütçesinin Uygulanması,
- ii. Gider Bütçesinin Uygulanması.

i. Gelir Bütçesinin Uygulanması

Gelir bütçesinin uygulanması, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı ile yurtdışı teşkilatının aracılığıyla yürürlükteki mali mevzuata göre kamu gelirlerinin toplanmasıdır. Ayrıca bazı gelirlerin toplanmasında diğer bakanlıklardan da (Milli Eğitim Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı gibi) aracı olması istenebilir. Ancak yine bu gelirler Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilen kişiler tarafından toplanmaktadır.

Gelirlerin toplanması genel olarak; tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Ama bu aşamalar bazı kamu gelirlerinde değişiklik gösterir. Örneğin kamu gelirleri içinde büyük bir paya sahip olan vergi gelirlerinde tarh aşamasından sonra tebliğ aşaması gelmektedir.

Kamu gelirleri ile ilgili 1050 sayılı G.M.K. bazı genel hükümler öngörmektedir.

i. Bir mali yıl içinde tahakkuk eden gelirler ve hasılat o yıl bütçesinin gelirini oluşturur. Ancak dönem sonu itibariyle tahakkuk eden, tahsil edilemeyen gelirler, izleyen yılın bütçe gelirlerine ilave edilir (G.M.K. madde: 40).

ii. Gelirler ve hasılat bütçeye gayri safi olarak kaydedilir. Bunların tahsili ve yönetim giderleri ilgili ödeneklerden karşılanır.

ii. Gider Bütçesinin Uygulanması

Gider bütçesinin uygulanması ödenek işlemleri ve giderlerin yapılması aşamalarını kapsamaktadır. Gelirlerin toplanmasından Maliye Bakanlığı sorumlu olduğu halde giderlerin yapılmasında tüm devlet daireleri önemli görevler yüklenmektedir.

Gider bütçesinin uygulanması aşamaları aşağıda açıklanmıştır.

aa. Ödenek İşlemleri

Bütçe kanunları ile kuruluşların her mali yılda yapacakları harcamalara yetki verilmektedir. Buna göre giderler ilgili oldukları ödenek tertiplerinde yapılır. Bu tertiplerde bulunan bütçe ödenekleri gider tahminlerinin rakamsal ifadesidir.

Yıl bütçesinde yer alan ödeneklerin kamu kuruluşları tarafından harcanabilmesi için önce bu ödeneklerin serbest bırakılması gerekir. Genel ve katma bütçeli kuruluşlara verilen ödeneklerin kullanımı Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan "Bütçe Uygulama Yönergeleri"yle yapılmaktadır. Bu

yönergelerde kuruluşların ödenekleri kullanabilecekleri ilke ve serbest bırakma oranları belirtilir.

Maliye Bakanlığı serbest bırakma oranlarını saptarken gelir tahsilatı, ödenekler dengesi gibi genel ekonomik koşulları göz önünde tutar. Ödeneklerin her yıl bütçe kanunlarında gösterilen oranlar kadar ki kısmını kullandırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir⁴⁵.

Maliye Bakanlığı tarafından ödenekler serbest bırakıldıktan sonra, harcama birimlerine dağıtımı yapılır. Her program ve faaliyet / projeye ilişkin ödeneklerin kullanımında en üst düzey yetkilisi birinci derece ita amiridir⁴⁶. İta amirleri merkezdeki (merkez ve hazine saymanlıklarına) ve taşradaki (il ve ilçe saymanlıkları) saymanlıklara ödeme emri göndererek ödenek dağıtımı yapar.

Çeşitli sebeplerle dönem içinde ödeneğin yetmemesi halinde ödeneklerin artırılması gereği ortaya çıkabilir. Ödenek aktarma ile ilgili hükümler, 1050 sayılı G.M.K. ve bütçe kanunlarında yer almaktadır. Ödenek aktarma işlemleri;

- a. Bütçe İçi Aktarmalar,
- b. Ek Ödenek Verilmesi,
- c. Olağanüstü Ödenek Uygulaması,

şeklinde olabilir.

a. Bütçe İçi Aktarmalar

Ödenek aktarma işlemine bütçede bir tertibe ayrılmış bulunan ödeneğin yetmemesinde başvurulur⁴⁷. Aktarmalar, kuruluş içi ve kuruluşlar arası aktarmalar yoluyla olur.

⁴⁵ Gülay COŞKUN: a.g.e., 200.

⁴⁶ Gülay COŞKUN: a.g.e., 200.

⁴⁷ Kenan BULUTOĞLU ve Ercis KURTULUŞ: a.g.e., 154.

Kuruluş içi aktarmalar: Bütçede yer alan ödeneklerin toplam tutarı yeterli olsa dahi, bazı hizmetler için verilen ödenekler yetersiz kalabilir veya kuruluş bu ödeneklerin bir kısmını harcamaktan vazgeçebilir. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 56 ıncı maddesinde kuruluş içi aktarmalar düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; "Bütçeler ve bölümler arasında ödenek aktarması kanun ile bölüm içi aktarmalar Maliye Bakanlığı'nın izni ile olmaktadır."

Kuruluş içi aktarmalar; program içi ve programlar arası olarak ikiye ayrılmaktadır.

Program içi aktarmalar; programlar içinde yer alan alt program, faaliyet ve harcama kalemleri arasında olmaktadır.

1050 sayılı 57 inci maddesi aktarmalar konusunda bazı kısıtlamalar getirmiştir. Bu maddeye göre aylık ve ücret tertiplerinden diğer gider tertiplerine ve aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılamayacağı gibi, yedek ödenekten aktarılan tertiplerden de aktarma yapılamaz.

Programlar arası aktarmalarda, bütçe kanunlarına konulan hükümlerle belli konularda program aktarması yapılabilir.

Kuruluşlar arası aktarmalarda; Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan ve gerektiğinde kullanılabilecek ödenekler başlığı altında yer alan ödenekler kuruluşlar arasında aktarmaya imkan vermektedir. Bunlar;

- Personel Giderleri Ödeneği,
- Yatırımları Hızlandırma Ödeneği,
- Kur Farklarını Karşılama Ödeneği,
- Yetek Ödenek,
- İhbar ve Kıdem Tazminatını Karşılama Ödeneğidir (1999 yılı Bütçe Kanunu, madde: 8).

b. Ek Ödenek Verilmesi

Aktarmayla ilgili olarak ek ödenek uygulaması söz konusudur. Ek ödenek; tertibi bütçede bulunup yetersizliğinden dolayı ilave olarak alınan ödenektir. Ek ödenek mali yıl içinde alınabilir. G.M.Kanunu'nun 37 inci maddesine göre; "Bütçe kanunlarında belirtilecek hizmet ve amaçlar için genel ve katma bütçelere gerektiğinde aktarma yapılmak üzere Maliye Bakanlığı bütçesinin ilgili tertiplerinde yedek ödenek bulundurulabilir. Bu ödeneklerden aktarma yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

c. Olağanüstü Ödenek Uygulaması

Aktarma konusunda yedek ödenekten başka olağanüstü ödenek uygulaması da olabilir.

Olağanüstü ödenek: Bütçenin hazırlanması ve onaylanması sırasında öngörülme-yen yeni bir hizmetin ortaya çıkması durumunda, bu hizmetin yerine getirilmesi için alınan ödenektir. Olağanüstü ödenek de, ek ödenek gibi, mali yıl içinde alınabilir(1050 sayılı G.M.K. madde: 36).

Olağanüstü ödenek aktarma yapılma işlemi ve tertiplerden yapılacak ödemelerin esaslarını gerektiğinde saptamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (1050 sayılı G.M.K. madde: 59).

Ek ödenek ve olağanüstü ödenek yasa ile verilir.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 48 inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na belli bazı tertiplerdeki ödeneklerin ihtiyaç duyulması halinde otomatik bir şekilde artırılma yetkisinin verilmesidir. Bu şekilde ortaya çıkacak ödenek farkı kesin hesapta ayrıca gösterilir. Otomatik ödenekler aşağıdaki gibidir;

- Belirli satış aidatı,
- Oranı kanunla saptanmış ödenti ve ikramiyeler,
- Geri verilecek paralar,
- Mahkeme harçları,
- Devlete ait bina ve arazi vergileri,
- Emekli, dul ve yetim aylıklarıdır.

Eklenen ödeneğin karşılığı yoktur ve bütçe açığını artırmaktadır. Yıl sonunda harcanmayan kısım iptal edilir.

bb. Giderlerin İzlenmesi

Gelirlerin toplama aşamaları tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktaydı. Giderlerin yapılması aşamaları ise daha belirgindir ve dört aşamadan oluşmaktadır;

Giderlerin taahhüdü, bir kamu hizmetine karşılık, belirli bir bütçe ödeneğinin olması şartıyla devleti borçlandıran bir işlemdir⁴⁸.

Giderlerin taahhüdü; kamu hizmetlerinin yapılabilmesi açısından bankaların ve yetkili kılınan kişilerin kararları kabul etmesi ve sözleşmeleri yapmasıdır.

Herhangi bir kamu hizmetinin yerine getirilebilmesi için bakanın ya da yetkili kıldığı bir kişinin bütün ilgili mevzuat hükümlerini yerine getirme zorunluluğu vardır. Çünkü bakanlar ve diğer yetkililer bütçeyle verilen ödeneklerden fazla yükleme girişemezler (G.M.K. madde: 50).

Giderlerin tahakkuku, borç tutarın belirlenmesi ve devletin borçlu olduğunun kabulü aşamasıdır.

⁴⁸ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 150.

Giderlerin taahhüdü aşamasıyla giderlerin usulüne uygun olarak yapıldığı belirlendikten sonra giderlerin tahakkuk aşamasıyla devlet adına borcun doğduğu kabul edilmektedir.

Taahhüt ve tahakkuk etmiş bir borcun hak sahibine ödenebilmesi için, verile emrine bağlanması ve verile emrinin ita amiri tarafından saymana verilmesi gerekmektedir.

Verile emrine bağlanmış giderler saymanlıklarca ödenir. Saymanlar ödemedi önce bütün belgelerin tamamlanmış olup olmadığını ve diğer aşamalarda yapılan işlemlerin doğruluğunu yasal yönden incelerler.

2.3.4.1.5. Bütçe Hesaplarının Kapatılması

Bütçenin uygulama döneminin sonunda, hesaplar kapatılır ve genel ve katma bütçeli dairelerin yaptığı harcamalar ve topladıkları gelirler yasama organına kesin hesap kanunu tasarısı şeklinde sunulur.

Hesapların kapatılmasında “hesap dönemi” ve “yönetim dönemi” sistemi olmak üzere iki yönteminden biri kullanılabilir. Bunlardan hesap dönemi yönteminde; kayıtlar bir dönem için tutulmaz. “Herhangi bir yıl bütçesine ilişkin uygulamalar kendi bütünlüğünü koruyacak biçimde muhasebe kayıtlarında izlenir.”⁴⁹ Bir bütçe yılına ilişkin gelir ve giderler, izleyen yılda tahsil edilmiş ya da ödenmiş olsalar dahi gelirin tahsil edildiği veya giderin ödendiği yıl bütçesinin hesaplarına dahil edilmez. Bu nedenle dönem bitmesine rağmen hesaplar kapatılmaz. Bütçe uygulamalarında, idari bakımdan izlemede karışıklığa yol açması ve denetim güçlüğü yaratmasının sakıncaları olduğu için bu yöntem artık uygulanmamaktadır.

⁴⁹ Bedri GÜRSOY: a.g.e., Cilt II, 360.

Yönetim dönemi sisteminde ise; mali yıl süresi veya saymanın görev süresi esas alınmaktadır⁵⁰.

Bu yöntemde bütçe uygulamalarında hesaplar yıllık olarak tutulur ve dönem sonunda kapatılır.

Bütçe hesapları saymanın yönetim dönemi sonunda kapatılır. Yönetim dönemi normal olarak bütçe yılıdır. Sayman bütçe yılı içinde daha az bir süre görev yapmışsa hesaplar, saymanın görevde olduğu süre sonunda kapatılır ve yeni saymana devredilir⁵¹.

Gelirlerde temel kural gelirin tahsil edildiği yıl bütçesiyle ilişkilendirilmesidir⁵². Burdan da görülüyor ki devlet gelirlerinde yönetim dönemi sistemi tamamen uygulanmaktadır.

Yönetim dönemi sisteminde devlet giderleri söz konusu olduğunda bir kısım istisnaların varlığı görülür. Bu istisnalar müteahhit avansları ve emanet hesaplarıyla ilgilidir. Verile emrine bağlanmış ancak saymanlıkça henüz ödenmemiş kamu harcamaları bütçe emanetleri hesabında izlenir ve izleyen yılda ödenebilir. Müteahhit avanslarında ise avans sözleşme bedelinin 1/3'ü oranında verilir. Bu avanslar hizmet yerine getirildikçe, ödeneğinden mahsup edilir⁵³.

Devlet aleyhine doğmuş bir borç herhangi bir sebeple dönem sonuna kadar ödenmemiş ya da emanet hesabına alınmamış ise⁵⁴;

⁵⁰ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 301.

⁵¹ Ömer Faruk BATIREL: a.g.e., 120.

⁵² Bedri GÜRSOY: a.g.e., 364.

⁵³ Ömer Faruk BATIREL: a.g.e., 121.

⁵⁴ Bedri GÜRSOY: a.g.e., Cilt II, 365.

a) Dönemi izleyen yıl içinde ödenirse, geçen senenin borçlarından ödeme yapılır.

b) Devlet aleyhine doğmuş borçlar daha sonraki yıllarda ödenirse, beş yıl içinde bütçenin eski seneler borçlarından ödeme yapılır.

2.3.4.2. Gerçekleşen İşlemler

Türk Devlet Muhasebe Sistemi'nde nakit esasının kullanılmasından dolayı tüm gerçekleşen işlemler muhasebe içi izlenememektedir. Bundan dolayı gerçekleşen işlemler muhasebe içi ve muhasebe dışı işlemler olarak iki grup altında toplanmıştır.

2.3.4.2.1. Muhasebe İçi İşlemler

Mevcut Devlet Muhasebe Sistemi'nde henüz mali tablo düzenlenememektedir. Biz çalışmamızda mevcut hesapları gözönüne alarak gerçekleşen muhasebe içi işlemlerini; bilanço hesapları, nazım hesaplar ve gelir-gider hesapları olarak ayırdık.

i. Bilanço Hesapları

Bilanço varlık ve kaynak hesaplarından oluşmaktadır.

aa- VARLIKLAR

I- DÖNEN VARLIKLAR

Dönen varlıklar normal koşullarda bir yıl veya devletin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevireceği varlıklardır.

A- HAZIR DEĞERLER

1. Kasa Hesabı

Kasa hesabı devletin elindeki kanuni dolaşım hakkına sahip nakit paranın kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Alınan banka çekleri de bu hesapta izlenir⁵⁵.

2. Banka Hesabı

Saymanlıklar tarafından banka yoluyla yapılan ödemeler veya göndermeler ile saymanlık adına bankaya yatırılan paralar bu hesapta izlenir.

Saymanlıkların tahsil ettiği paralar ile ödediği paralar hem miktar, hem de zaman olarak farklılık gösterir⁵⁶. İşte bu farklılıkları ortadan kaldırmak üzere genel bütçeye dahil saymanlıklar için “Tek Hazine Sistemi” kurulmuştur⁵⁷.

Tek hazine hesabı sisteminin esası, sistem kapsamına alınan saymanlıkların yapacakları ödeme ve tahsilat işlemleri sonunda ortaya çıkan nakit fazlası ve nakit ihtiyacının bankalar tarafından kendiliğinden merkeze dekont edilmesini sağlamaktır (D.M.Y. madde: 27).

Bu sisteme bağlı saymanlıklar genel bütçeye dahil saymanlıklar olup banka hesaplarını T.C. Ziraat Bankası şubelerinde açarlar.

Sisteme dahil edilen saymanlıklar banka hesaplarında yeterli para olup olmadığına bakmaksızın bütün ödemelerini bekletmeden yaparlar. Hesabın olduğu banka şubesi nakit hareketlerini haftalık dönemler itibarıyla otomatikman yerine getirir. Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı'nın

⁵⁵ Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, (Ankara, 1990), Madde: 18.

⁵⁶ Yusuf AKÇA: a.g.e., 103.

⁵⁷ Yusuf AKÇA: a.g.e., 103.

görüşünü de almak suretiyle tek hazine sistemini günlük olarak da uygulayabilir.

Sistemde İl Muhasebe Müdürlükleri koordinatör görevini görür. İl Muhasebe Müdürlükleri kendine bağlı saymanlıkların banka nakit hareketlerini kontrol eder. Sistemin işleyişi aşağıda verilmiştir.

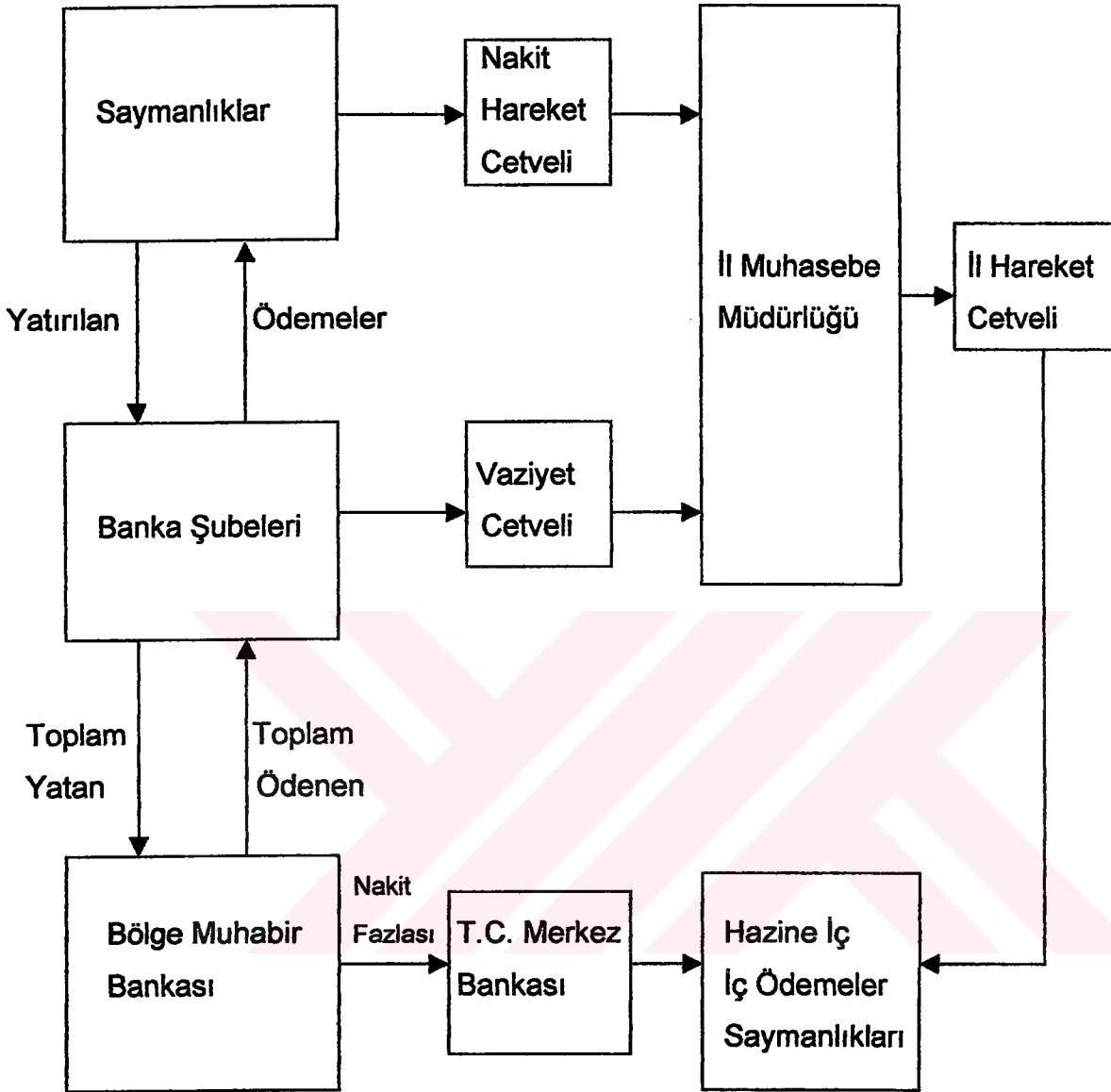
Saymanlık ile banka arasında düzenlenen bir haftalık uygunluk tutanağı niteliğinde olan “saymanlık nakit hareket cetveli” il muhasebe müdürlüğüne gönderilir.

İl muhasebe müdürlüklerinde; il muhabir bankasından alınan haftalık vaziyet cetveli ile saymanlıklardan gelen saymanlık nakit hareketleri cetvelleri karşılaştırılarak uygunluk sağlanır. Daha sonra saymanlık nakit hareket cetvellerine dayanılarak “il hareket cetveli” düzenlenir.

İl nakit hareket cetveline göre il muhabir bankası ilin nakit fazlasını bölge muhatap bankası aracılığıyla Hazine İç Ödemeler Saymanlığına iletir, ilin nakit ihtiyacı bölge muhatap bankası aracılığı ile getirtilir.

Kontrol Hazine İç Ödemeler Saymanlığı ile Merkez Bankası arasında olur.

Tek hazine sisteminin işleyişini aşağıdaki şemada şöyle gösterebiliriz.



3. Defterdarlık Hazine Cari Hesabı

Defterdarlık Hazine Cari Hesabı, il muhasebe müdürlükleri tarafından tek hazine sisteminin uygulanmasında kullanılmaktadır. Tek hazine sistemine dahil saymanlıklara nakit ihtiyacı olarak gönderilen veya bu saymanlıklardan nakit fazlası olarak gelen paralar bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 28).

* Şema tarafımızdan geliştirilmiştir.

4. Ödenecek Çekler Hesabı (-)

Saymanlıklarca, bankadan yapılacak ödemeler için düzenlenen çek ve gönderme emir tutarları, banka tarafından ödeninceye kadar, bu hesapta izlenir.

Tek hazine sistemine dahil saymanlıklar bu hesabı kullanmaz.

5. Döviz Hesabı

Bu hesapta, saymanlıklardan gönderilen veya bankalarda saklanması gereken Hazineye ait konvertibl yabancı paralar ile bu paralarla yapılan ödeme veya göndermeler izlenir (D.M.Y. md. 231).

6. Değiştirilen Paralar Hesabı

Dolaşımdan kaldırılan veya değiştirilen madeni paralardan, gerek bankaların teslimatı, gerekse kasa tahsilatı nedeniyle saymanlıklarda toplanan ve Darphane ve Damga Matbaası saymanlığına gönderilen paralar bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 19).

B. MENKUL KIYMETLER

1. Altın Hesabı

Diğer saymanlıklardan gönderilen veya satın alınan altınlar bu hesapta izlenmektedir.

Hazineye ait altınlar "Altın Hesabı"na borç yazılırken "Değer Değişimleri" hesabına alacak yazılmaktadır. Bu niteliği ile "Altın Hesabı" "bilanço hesabı" olma niteliğini taşımamaktadır. Bu işlemin de nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

C. HAZİNE ALACAKLARI

1. Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabı

Devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalardan genel bütçe dışında kalan daire ve kurumlarca ödenmesi gereken borçlar bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 238).

2. Hazinece Verilen Avans ve Krediler Hesabı

Bütçeyi ilgilendirmeksizin kanuni yetkilere dayanılarak verilen avans ve krediler ile bunlara ait ödeme ve iadeler bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 236).

3. İkrarlar Hesabı

Devlet yasal yetkilerine dayanarak yapılan ikrazlarla, özel kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan özel tertip devlet tahvillerinden kamu iktisadi teşebbüslerine ikrazen verilenler ve bunlardan tahsil veya terkin edilenler bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 233).

D. DİĞER ALACAKLAR

1. Kişi Borçları Hesabı

Kişi ve kurumların vergi, resim, harç dışındaki hukuki veya mali bir nedenle devlete olan borçlarının izlendiği hesaptır⁵⁸.

Kişi borçları aşağıdaki nedenlerle doğabilir (D.M.Y. md. 107):

- Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkemelerce verilen ilamlar gereği kişilerden alınacak paralar,
- Müfettiş, kontrolör, kontrol memuru veya idare amirlerinin yaptıkları denetimler sonucu ortaya çıkan kişi borçları,

⁵⁸ Yusuf AKÇA: a.g.e., 122.

- Bakanlıkça, belgeler üzerinde yapılan incelemelerle ortaya çıkan kişi borçları,
- Sayıştay denetçileri tarafından aylık belgeler üzerinde yapılan incelemeler sonucu ortaya çıkan kişi borçları,
- Saymanlıkların gerek kendi yönetim dönemi, gerekse devraldıkları saymanın yönetim dönemine ait işlemler üzerinde görevleri gereği yapacakları incelemelerle ortaya çıkan borçları.

E. STOKLAR

1. Stoklar Hesabı

Stoklarla ilgili işlemler 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun hükümleri⁵⁹ ve Ayniyat Yönetmeliğinin esasları çerçevesinde muhasebe dışı izlenmektedir. Bu nedenle de bu kalem bilançoda yer almamaktadır.

F. DEĞER HAREKETLERİ

1. Nakit Hareketleri Hesabı

Bu hesapta, gerek tek hazine sistemine dahil, gerekse tek hazine sistemi dışında kalan saymanlıklara nakit ihtiyacı ve nakit fazlası olarak gelen paralar izlenir⁶⁰.

2. Saymanlıklararası İşlemler Hesabı

Aynı bütçeli idare saymanlıkları arasında çeşitli işlemler saymanlıklar arası işlemler hesabı aracılığı ile yapılır (Değişik 14.12.1995 - 22493 R.G.).

Saymanlıklar arası işlemler aşağıda verilmiştir (D.M.Y. madde: 62):

- Başka bir saymanlık adına yapılan tahsilatlar veya ödemeler,

⁵⁹ Genel Muhasebe Kanunu, madde 95-99.

⁶⁰ Mehmet POLAT: Çözümlü Devlet Muhasebesi Kitabı, (Ankara, 1996), 13

- Herhangi bir hesabın alacağında kayıtlı olup, başka bir saymanlık adına mahsuben yapılan ödemeler,
- Başka bir saymanlığa olan borçlarına mahsuben ilgililerin hakedişlerinden yapılan kesintiler,
- Dolaşıma çıkarılan veya dolaşımdan kaldırılan madeni paraların dağıtım ve toplanmasına ilişkin işlemler,
- Hazine malı menkul değerlerin gönderilmesine ilişkin işlemlerdir.

Yukarıdaki sayılan saymanlıklar arası işlemlerin muhasebeleştirilmesinde Saymanlıklar Arası İşlemler hesabı kullanılmaktadır. Saymanlıklar Arası İşlemler hesabında nitelikleri farklı olan bir çok işlem yer almaktadır. Bu işlemlerin nitelikleri itibariyle birbirinden ayrılması ve farklı nitelikli hesaplarda izlenmesi önerilebilir. Bu kısım ayrıntılı olarak üçüncü bölümde incelenecektir.

G. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

1. Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı

Saymanlıklarca bütçeden verilecek avans ve krediler Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nin 68. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

- İta amirleri mutemetlerine verilen avanslar,
- Yabancı konuk ve heyetlerin ağırlanması için yetkililere verilen avanslar,
- Yolluk avansları,
- Avans sınırlarını aşan giderler için ita amiri mutemetlerine açılan krediler,
- Yabancı ülkelerde yapılacak satın almalar için milli bankalar nezdinde açtırılan krediler ve akreditiflerdir.

Avans limiti her yılın Bütçe Kanunu'nda belirtilir. Verilecek avans miktarı Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

İta amiri mutemetleri için tespit olunan avans miktarlarını aşan giderleri gerektiren hallerde, ita amirlerinin göstereceği lüzum üzerine Maliye Bakanlığı'ndan alınacak kredi izniyle herhangi bir banka veya saymanlık nezdinde kredi açılır⁶¹.

Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabında, bütçeden verilen avans ve açılan krediler ile bunlardan harcama belgelerine dayanılarak yapılan mahsuplar, geri alınan veya kişi borçları hesabına aktarılan tutarlar izlenir.

2. Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

Saymanlıklarca bütçe dışı verilecek avans ve açılacak krediler aşağıdaki gibidir (D.M.Y. md. 83):

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 83/B maddesine ve diğer mevzuat hükümleri gereğince müteahhitlere teminat karşılığı verilen avanslar, Özel Kanunlarında belirtilen hükümlere göre verilen avans ve kredilerdir.

Bu hesaba, bütçe ile ilgisi bulunmayan okul pansiyonlarına ait paralardan verilen avanslarla, özel kanunlarındaki hükümler uyarınca, iş ve talep sahiplerince saymanlıklara yatırılarak emanetler hesabına alınan paralardan ilgililerine avans olarak ödenen tutarlar, ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere jandarma er aylıkları ve bunlarla birlikte verilen diğer istihkaklar ile gemi mutemetlerine ödenen paralar ve Bakanlıkça bu hesaba kaydedilmesi bildirilen tutarlar izlenir (D.M.Y. md. 88).

3. Jandarma Avansları Hesabı

Jandarma er aylıkları ve bunlarla birlikte verilen diğer istihkaklar ve yem bedellerine karşılık içinde bulunulan yıl bütçesinden karşılanmak üzere

⁶¹ Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, 81.

verilen avanslarla bunlardan yapılan mahsuplar bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 80).

4. Madeni Para Basımı Avans Hesabı

Madeni paraların basım işlerinde kullanılmak, Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığı'nca aynı kurum döner sermayesine avans olarak verilen paralar ile bunlardan yapılan mahsuplar ve geri iade edilenler bu hesapta izlenir (D.M.Y. md: 84).

5. Gemi Avansları Hesabı

Deniz Filoları Defterdarlığınca veya bu Defterdarlık adına başka saymanlıklarca gemi mutemetlerine ödenen paralarla bunlardan yapılan mahsuplar ve nakden iadeler bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 206).

6. Denetmenler Hesabı

Denetmenler Hesabı merkez saymanlıklarında açılır. Bu hesapta, denetmenlere yapılan ödemeler ile bunlardan yapılan mahsup ve iadeler izlenir (D.M.Y. md. 210).

7. Konsolosluklar Cari Hesabı

Elçilik ve konsolosluklarca gerek harç gerekse diğer şekilde tahsil edilen para ile yapılan harcamalar bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 224).

8. Mutemetlikler Cari Hesabı

Mutemetliklerin nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ve nakit ödemeleri bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 198). Bu hesap Gümrük Saymanlıklarında açılır.

9. Elçilik ve Konsolosluk Avansları Hesabı

Mahalli giderlere harcanmak üzere elçilik ve konsolosluklara gönderilen avanslar ile bunlardan yapılan harcamalar bu hesapta izlenir (D.M.Y. md. 225).

10. Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler

Yıl içinde harcanmasına rağmen tahakkuk ettirilmesi mahsup dönemine kalan bütçe içi avans ve krediler, jandarma avansları, gemi avansları, elçilik ve konsolosluk avansları hesabında izlenen avans ve kredilerin mahsup dönemine ait işlemleri bu hesaptan takip edilir⁶².

II. DURAN VARLIKLAR

Duran varlıklar normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek varlıklardır.

A. HAZİNE ALACAKLARI

1. Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabı

Bu hesapta genel bütçe dışındaki daire ve kurumlarca devlet lehine yapılan borçlanmalar izlenir (D.M.Y. madde: 238).

Daire ve kurumların tahakkuk eden borç faizleri emanetler hesabı içinde yer alır.

2. İkrarlar Hesabı

Devletin yasal yetkilerine dayanarak bazı kuruluşlara uzun vadeli verdiği ikrarlar burda yer alır.

B. MALİ DURAN VARLIKLAR

1. İştirakler Hesabı

Bu hesapta, kanuni yetkilere dayanılarak Hazinece sermayesine iştirak edilen kuruluşların hisse senetleri ile bu hisse senetlerinden elden çıkarılanlar izlenir (D.M.Y. md.: 232).

⁶² Yusuf AKÇA: a.g.e., 160.

2. Genel Bütçe İçi Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı

Bu hesapta, genel bütçe içindeki dairelere bütçedeki ödeneklere dayanılarak nakden veya aynı verilen sermayeler izlenir (D.M.Y. madde: 234).

3. Genel Bütçe Dışı Daire ve Kurumlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

Genel bütçe dışındaki kuruluşlara bütçe ödeneklerine dayanılarak veya bütçe dışından da sermaye verilebilmektedir. Burada genel bütçe dışındaki dairelere yatırılan sermayeler niteliğine göre sınıflandırılmamıştır.

Bu hesapta, genel bütçe dışındaki daire ve kurumlara nakden veya aynı verilen sermayeler izlenir.

C. MADDİ DURAN VARLIKLAR

Mevcut devlet muhasebe sisteminde nakit esaslı geçerli olduğu için maddi duran varlıklar muhasebe dışı izlenmekte dolayısıyla bu bölümde hesap bulunmamaktadır.

D. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

1. Müteahhit Avansları Hesabı

Bu hesapta, 1050 sayılı Muhasebe Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri gereğince 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu çerçevesinde yapılan sözleşmelere dayanılarak, müteahhitlere verilen bütçe dışı avanslar ve bu avanslardan yapılan mahsuplar izlenir (D.M.Y. madde: 87).

2. Akreditifler Hesabı

Bu hesapta, yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için açılan akreditifler ile bunlardan yapılan mahsuplar ve iadeler izlenir (D.M.Y. madde: 79).

bb. KAYNAKLAR

III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, bir yıl veya daha az süreli borçlardan oluşur.

A. İÇ BORÇLAR

1. Hazinece Alınan Avans ve Krediler Hesabı

Bu hesapta, Hazinenin nakit ihtiyacını karşılamak üzere alınan avanslar ile bu avanslardan yapılan ödemeler izlenir (D.M.Y. madde: 240).

2. Hazine Bonoları Hesabı

Bu hesapta, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak devlet nam ve hesabına Türk Lirası, döviz ve dövize endeksli Hazine bonolarının ihracı suretiyle yapılan iç borçlanmaların ana parası ile döviz ve dövize endeksli bonoların anaparaya eklenecek kur farkları ve geri ödemeler izlenir (D.M.Y. madde: 239).

Hazine bonoları için ödenmesi gereken faizler bu hesapta ilgilendirilmeyerek bütçeye bu amaçla konulan ödenekten karşılanır.

3. Devlet Tahvilleri Hesabı

Bu hesapta, Hazine'nin nakit ihtiyacının karşılanması için devlet nam ve hesabına Türk Lirası, döviz ve dövize endeksli devlet tahvillerinin ihracı suretiyle yapılan iç borçlanmaların ana parası ve döviz ve dövize endeksli tahvillerin ana para kur farkları bu hesapta izlenir (D.M.Y. madde: 241).

Devlet içi borçlanması için çıkarılan tahvillerin faiz ve genel yönetim giderleri ile nominal değerlerinin altında bir değerle satılan tahvillerin, nominal değerleri ile satış değerleri arasındaki fark bu hesapla ilgilendirilmeksizin doğrudan bu amaçla bütçeye konulan ödenekten karşılanır.

B. DIŞ BORÇLAR

1. Dış Borçlar Hesabı

Bu hesapta, devlet adına yapılan dış borçlanmalar, dış proje kredileri kullanımlarına ait ana paralar, garantili garantisiz borçlardan devralınanların ana para ve faiz tutarları, dış borç geri ödemeleri ve dönem sonlarında bu hesapta izlenen yabancı para kalanlarının kur değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan farklar izlenir (D.M.Y. madde: 243).

Dış borç ve kredilerin faiz ve genel yönetim giderleri dış borç hesabıyla ilgilendirmeksizin bütçeye bu amaçla konulan ödenekten karşılanır.

Genel bütçeli kuruluşların kullandıkları aynî dış proje kredilerine ait bilgiler saymanlıklar arası işlemler hesabı aracılığıyla Hazine saymanlıklarına verilmektedir. Bu durumda kullanılan kredi muhasebe içi izlenememektedir.

C. MAL VE HİZMET ALIMLARINDAN KAYNAKLANAN BORÇLAR

1. Bütçe Emanetleri Hesabı

Bu hesapta, dönem içerisinde veya dönem sonunda verile emrine bağlandığı halde herhangi bir nedenle ilgililerine ödenemeyen veya dairesi

mutemetlerine ödendiği halde mutemetlerce hak sahiplerine verilemediği için saymanlığa iade edilen paralar izlenir (D.M.Y. madde: 136).

2. Okul Pansiyonları Hesabı

Bu hesapta, paralı yatılı öğrencilerden alınan pansiyon ücret gelirleri ile parasız yatılı öğrencilerin devletçe karşılanan ücretleri izlenir (D.M.Y. madde: 149). Pansiyon gelirleri sayman mutemetlerince tahsil edilir.

Okul idarelerince hazırlanan bu paraların, saymanlıkça tamamı kasa hesabına borç, %88'i okul pansiyonları hesabına ve %12'si emanetler hesabına kaydedilir.

D. EMANET NİTELİĞİNDEKİ YABANCI KAYNAKLAR

1. Emanetler Hesabı

Bu hesapta, saymanlıklarca herhangi bir işlem dolayısıyla veya mevzuat gereğince emanet olarak nakden veya hesaben tahsil edilen paralar ile bunlardan yapılan ödeme, iade veya göndermeler izlenir (D.M.Y. madde: 142).

E. ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER

1. Emeklilik Kesenekleri

Bu hesapta, saymanlıklarca tahsil edilen Emekli Sandığı aidatları ile bunlardan Emekli Sandığı'nca gönderilen tutarlar bu hesapta izlenir (D.M.Y. madde: 147).

F. DEĞER HAREKETLERİ

1. Nakit Hareketleri Hesabı

Bu hesapta, gerek tek hazine sistemine dahil, gerekse tek hazine sistemi dışında kalan saymanlıklara nakit ihtiyacı ve nakit fazlası olarak gelen paralar izlenir.

2. Saymanlıklararası İşlemler Hesabı

Aynı bütçeli idare saymanlıkları arasında yapılan çeşitli işlemlerin izlendiği hesaptır.

IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Uzun vadeli yabancı kaynaklar bir yıldan uzun süreli borçlardan oluşur.

A. İÇ BORÇLAR

1. İç Borçlar Hesabı

Bu hesapta, genel olarak Hazine'nin nakit ihtiyacının karşılanması için uzun vadeli yurt içi borçlanmalar ve çıkarılan dövize endeksli iç borçlanma tahvilleri izlenir. Bu grupta yer alan hesaplar kısa vadeli iç borçlar grubunda yer alan hesaplarla aynı niteliktedir.

B. DIŞ BORÇLAR

1. Dış Borçlar Hesabı

Bu hesapta, devlet adına yapılan uzun vadeli dış borçlanmalar izlenir.

ii. Bilanço Dışı İşlemler

Bilanço dışı işlemlerde nazım hesaplar yer almaktadır. Nazım hesaplar yapıldıkları anda gerçek bir varlık ve kaynağı temsil etmedikleri için bilançoda

varlık ve kaynaklar arasında yer almazlar⁶³. Bu hesaplarda bilgi muhasebeleştirilir. Nazım hesaplar da borçlu nazım hesaplar ve alacaklı nazım hesaplar olarak iki grupta toplanır.

aa. BORÇLU NAZIM HESAPLAR

A. EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER

1. Menkul Kıymetler Hesabı

Bu hesapta kişilere ve Hazineye ait menkul kıymetler bir arada izlenmektedir. Kişilere ait menkul kıymetler, bu hesaba alınırken “Menkul Kıymetler Emanet” hesabına alacak kaydedilmektedir. Hazineye ait menkul kıymetler edinildiğinde ise bu hesabın borçlandırılmasına karşılık “değer değişimleri hesabı” alacaklandırılmaktadır.

Bu niteliği ile “menkul kıymetler” hesabı Tek Düzen Hesap Planı’ndaki “Menkul Kıymetler” hesabı ile benzerlik göstermemektedir. Devletin geçici bir süre için edindiği pazarlanabilir konumdaki hisse senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi gibi varlıkları olmadığı için bu hesap “bilanço hesabı” olma niteliğini taşımamaktadır ve bu işlemlerin nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

2. Teminat Mektupları Hesabı

Kişiler, devletle ilişkili olan mali işleri için devlete teminat vermek zorunda kalabilirler.

Bu teminatlar Devlet İhale Kanunu, Vergi Kanunları ve Gümrük mevzuatı uyarınca alınan teminat mektupları ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgelerdir.

⁶³ Orhan SEVİLENGÜL. a.g.e., 55.

Herhangi bir nedenle saymanlıklara, teminat olarak teslim edilen teminat mektupları ile bunlardan ilgililerine geri verilenler ve paraya çevrilenler bu hesapta izlenir.

B. PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ

1. Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı

Bu hesapta, başka bir saymanlığa gönderilen pul ve değerli kağıtlar ile bunlardan alındığı bildirilenler izlenir (D.M.Y. madde: 58).

2. Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı

Bu hesapta, yetkili memurlara zimmetle verilen pul ve değerli kağıt tutarları ile bunlardan satış hasılatı olarak veya aynen iade edilenler izlenir.

3. Pul ve Değerli Kağıtlar Ambarları Hesabı

Bu hesapta saymanlık ambarlarına giren ve çıkan pul ve değerli kağıtlar izlenir (D.M.Y. mad: 56).

C. ÖDENEK İŞLEMLERİ

1. Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı

Bu hesapta, saymanlıklara gelen ödeme emirleri ile bunlardan kullanılanlar veya tenkis edilenler izlenir (D.M.Y. madde: 102).

2. Ödenekli Giderler Hesabı

Bu hesapta, ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya hesaben ödenen bütçe giderleri ile Bakanlıktan verilen emir üzerine tahakkukun iptal edilmesi nedeniyle ödeneğin iade edilmesi bildirilen tutarlar izlenir (D.M.Y. madde: 103).

3. Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri

Hesabı

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 46. ıncı maddesine göre "Bir yılın bütçesiyle verilen ödenek ancak o yıl içinde yapılan iş ve hizmetlerin karşılığıdır. Yıl içinde yapılamayan hizmetlere ait ödenekler dönem sonunda iptal edilir.

Geçen mali yılın sonuna kadar hizmet yerine getirildiği veya mal teslim alındığı halde mahsubu yapılamadığından gelecek mali yıl dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredilerden mahsup dönemine aktarılabacak olanlara ait ödeme emirleri mahsup dönemi hesaplarına aktarılır (D.M.Y. madde: 104).

D. GELİRLERDEN ALACAKLAR

1. Takipli Borçlular Hesabı

Vergi borcunu ödemeyen mükellefler 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri gereğince takibe alınır ve borçları kendilerinden tahsil edilir⁶⁴.

Bu hesapta, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince takibe alınan devlet alacakları, ertelenen alacıklardan takibe alınanlar ve bu takibe alınan alacıklardan yapılan tahsilat izlenir (D.M.Y. madde: 126).

2. Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı

Bu hesapta, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve özel kanunları gereğince tecil ve tehir edilen veya tecir ve tehiri kaldırılan amme alacakları izlenir (D.M.Y. madde: 127).

⁶⁴ Yusuf AKÇA: a.g.e., 167.

E. GELİR TAHAKKUK İŞLEMLERİ

1. Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı

Nakit esasının geçerli olduğu sistemde gelirlerin tahsilinden öncede bir yerde izlenmesi gerektiğinden açılmış bulunan “Gelir Tahakkuklarından Borçlular” hesabı mükelleflerin borçlarını ifade etmekte, “Gelir Tahakkukları Hesabı” ise bu hesabın karşısını oluşturmaktadır. Bu niteliği ile “Gelir Tahakkukları Hesabı” Tekdüzen Hesap Planı’ndaki “Gelir Tahakkukları Hesabı” ile bir benzerliği bulunmamaktadır. Hazinenin kısa vadeli bir borcu söz konusu olmadığına göre bu iki hesap “bilanço hesabı” olma niteliğini taşımamaktadır. Gelir tahakkuklarından borçlular hesabı borçlu nazım hesap, gelir tahakkukları hesabı ise alacaklı nazım hesaplar içinde yer almıştır.

F. ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ

1. Özel Tahakkuklardan Borçlular Hesabı

Nakit esasının geçerli olduğu mevcut devlet muhasebe sistemimizde bütçe geliri olarak tahakkuk ettirilemeyen ve özel kanunlar uyarınca takibi ve 6183 sayılı Kanuna göre tahsili yapılan alacakların bir yerde de izlenmesi gerektiğinden “Özel Tahakkuklardan Borçlular” hesabı açılmıştır. “Özel Tahakkuklar Hesabı” bu hesabın karşısını oluşturmaktadır. Alacaklı nazım hesaplarda yer almaktadır.

G. HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ

1. Hazine Kefaletleri Hesabı

Bu hesapta, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak hazinece kefil olan tutarlar ile bunlardan iptal olunan ve ikraza dönüştürülenler izlenir.

H. İSTİKRAZ İŞLEMLERİ

1. İstikraz Provizyonları Hesabı

Bu hesapta, karşılığında tahvil ihraç edilmiş olan konsolide iç ve dış borçlar için ödenen itfa, kupon ve ikramiye bedeli ile genel yönetim giderleri ve bunlara karşılık bankaca tahvil sahiplerine ve ihraç hizmetini üstlenen bankalara yapılan ödemeler izlenir (D.M.Y. madde: 247).

I. DİĞER BORÇLU NAZIM HESAPLAR

1. Değer Değişimleri Hesabı

Mevcut devlet muhasebe sistemimizde “değer değişimleri” hesabı bilanço karakterli hesaplarla, nazım hesaplarla ve sonuç hesaplarıyla karşılıklı olarak çalışabilmektedir. Örneğin hazine malı menkul değerler elde edildiğinde Hazine malı menkul değerler, “Menkul Değerler Hesabı”nın karşılığı hesap ise değer değişimleri hesabı olmaktadır. Bu durumda bilanço hesabı ile nazım hesap niteliğinde olan değer değişimleri hesabı birbiriyle karşılaştırılmış olmaktadır.

bb. ALACAKLI NAZIM HESAPLAR

A. EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER

1. Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı

Bu hesapta, kişi malı olarak saymanlıklara teslim edilen menkul kıymetler ile bunlardan paraya çevrilenler, başka saymanlıklara gönderilenler ve ilgililerine geri verilenler izlenir (D.M.Y. madde: 36).

Kişilere ait menkul kıymet alındığında Menkul Değerler hesabına borç, Menkul Kıymetler Emanetleri hesabına alacak kaydedilmektedir. Burada yine bilanço karakterli bir hesap ile nazım hesap niteliğindeki hesap karşılaşmaktadır.

2. Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

Üçüncü kişilerce saymanlığa teslim edilen teminat mektupları, teminat mektupları hesabına borç kaydedilirken karşılığında teminat mektupları emanetleri hesabına alacak kaydedilmektedir.

B. PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ

1. Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı

Pul ve değerli kağıt ambarları, yoldaki pul ve değerli kağıtlar, zimmetle verilen pul ve değerli kağıtlar hesaplarındaki hareketleri topluca göstermek üzere bu hesap kullanılmaktadır⁶⁵.

C. ÖDENEK İŞLEMLERİ

1. Ödeme Emirleri Hesabı

Bütçe ödeneklerinin dağıtımı ödeme emri ile yapılır. Ödeme emri; birinci derece ita amirlerinin, ikinci derecedeki ita amirlerine ödeme için yetki veren bir belgedir.

Saymanlığa gelen ödeme emirleri, saymanlık işlem fişi ile kullanılacak ödeme emirlerine borç, ödeme emirleri hesabına alacak kaydedilir.

2. Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı

Geçen mali yıl sonuna kadar hizmet yerine getirildiği veya mal teslim alındığı halde mahsubu yapılmamış, gelecek yıl mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredi kalanları mahsup dönemine aktarılan kullanılacak ödeme emirleri ilişkin muhasebe fişiyle borç, karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

⁶⁵ Yusuf AKÇA: a.g.e., 138.

D. GELİR TAHAKKUKLARI İŞLEMLERİ

1. Gelir Tahakkukları Hesabı

Gelir tahakkukları hesabı, gelir tahakkuklarından borçlular hesabının karşı hesabı olarak çalışmaktadır.

E. ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ

1. Özel Tahakkuklar Hesabı

Özel tahakkuklar hesabı, özel tahakkuklardan borçlular hesabının karşı hesabı olarak çalışmaktadır.

F. HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ

1. Hazine Kefaletleri Karşılığı Hesabı

Hazinece verilen kefalet işlemlerinde hazine kefaletlerinin karşı hesabı olarak çalışmaktadır.

G. İSTİKRAZ İŞLEMLERİ

1. İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı

İstikraz işlemlerinde istikraz provizyonları hesabının karşı hesabı olarak çalışmaktadır.

iii. Gelirler - Giderler

Mevcut Devlet Muhasebe Sistemi'mizde gelirler ve giderler aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır.

aa. GELİRLER**1. Bütçe Gelirleri Hesabı**

Bütçe Kanunu ve özel kanunları gereğince gelir kaydedilmesi gereken tutarlardan yapılan tahsilat bu hesapta izlenir (G.M.K. madde: 128).

2. Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı

Bu hesapta, vergi, resim ve harç gibi amme alacakları dışında kalan devlet alacakları ve bunların faizleri ile yapılan tahsilat ve silinen tutarlar izlenir (D.M.Y. madde: 119).

3. Para Farkları Hesabı

Bu hesapta, dönem sonunda yabancı paralı işlemlerden lehte doğan kur farkları izlenir.

Dönem sonunda bu hesabın alacak kalanı bütçe gelirleri hesabına aktarılır.

bb. GİDERLER**1. Bütçe Giderleri Hesabı**

Bu hesapta, ödeneğin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bütçeden nakden veya mahsuben yapılan ödemelerle fazla veya kanunsuz olarak verilmesinden dolayı ödeneğine iade edilmesi gereken tutarlar izlenir (D.M.Y. madde: 100).

Bütçeden yapılan her harcama bütçe giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

2. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

Mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredilerden mahsup döneminde biten harcamalar “Geçen Yıl Bütçe Mahsupları” hesabına aktarılır.

3. Silinen Kişi Borçları Hesabı

Kişi borçları hesabında kayıtlı borçlardan silinmesine karar verilenler bu hesapta izlenir (D.M.Y. madde: 120).

4. Tahvil Hareketleri Hesabı

Bu hesapta, döviz ve dövize endeksli tahvillerin anaparaya eklenmesi gereken kur artışları izlenir (D.M.Y. madde: 242).

5. Bono Hareketleri Hesabı

Bu hesapta, döviz ve dövize endeksli bonoların anaparaya eklenmesi gereken kur artışları izlenir (D.M.Y. madde: 242).

5. Dış Borç Hareketleri Hesabı

Bu hesapta, genel bütçeye dahil daire ve kurumların aldıkları dış borçlara ilişkin dönem sonunda yapılan kur değerlendirmesi sonucu ortaya çıkan farklar ile kredi anlaşmasının esas teşkil eden orijinal taahhüt miktarının altında bir tutarın banka hesaplarına geldiği takdirde orijinal taahhüt tutarı ile bankaya gelen tutar arasındaki farklar izlenir (D.M.Y. madde: 244).

6. Para Farkları Hesabı

Bu hesapta dönem sonunda yabancı paralı işlemlerden aleyhte doğan kur farkları izlenir.

Dönem sonunda bu hesabın borç kalanı bütçe giderleri hesabına aktarılır.

Mevcut uygulamada saymanlıklarda kullanılan hesaplar dönem sonu itibariyle kapanırken bazıları borç, bazıları ise alacak kalanı verirken bazıları da devir vermezler (D.M.Y. madde: 153).

Mali yıl başında borç veya alacak kalanı veren hesapların genel toplamaları birbiri ile karşılaştırılır. Bulunan fark denge sağlamak amacıyla genel merkez hesabına yazılarak giderilir.

2.3.4.2.2. Muhasebe Dışı İşlemler

Ülkemizde devlet muhasebe sisteminde genel olarak nakit esası geçerlidir. Nakit esası gelir ve giderler ile ilgili her aşamanın izlenmesine olanak vermediği gibi devletin varlıkları ile borçlarının izlenmesine de olanak vermemektedir. Bu nedenden dolayı devletin mal varlığı ile borçları muhasebe dışı izlenmektedir. Muhasebe dışı izlenen varlık ve borçların izlenme yöntemi ise aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

i. Devlet Malları

Devletlerin, kendi vatandaşlarının toplumsal ihtiyaçlarını karşılayabilmesi gerekli taşınır ve taşınmaz mala sahip olmasıyla mümkündür.

Devletler de mal edinme, bunları elden çıkarma ve bunların gelirlerinden faydalanma gibi tasarrufları yapma olanağına sahiptirler⁶⁶.

Ülkemizde mal muhasebesine ilişkin kurallar 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ile düzenlenmiştir.

Devletin taşınmaz mallarının yönetimi görevi Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra örgütüne verilmiştir. Taşınır malların yönetimi ise 1.6.1939 yılında yürürlüğe konmuş Ayniyat Talimatnamesine göre yürütülmektedir.

Devlet malları kapsamına nelerin dahil edilmesi gerektiği Genel Muhasebe Kanunu'nun ikinci maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre "Devletin mal varlığı; devletçe salınan ve alınan her türlü vergi ve resim ve devlete ait nakit, hisse senedi, her türlü taşınır ve taşınmaz eşya, mal, kıymet ve bunların gelirleri, kiralar ile satış bedellerinden" oluşmaktadır.

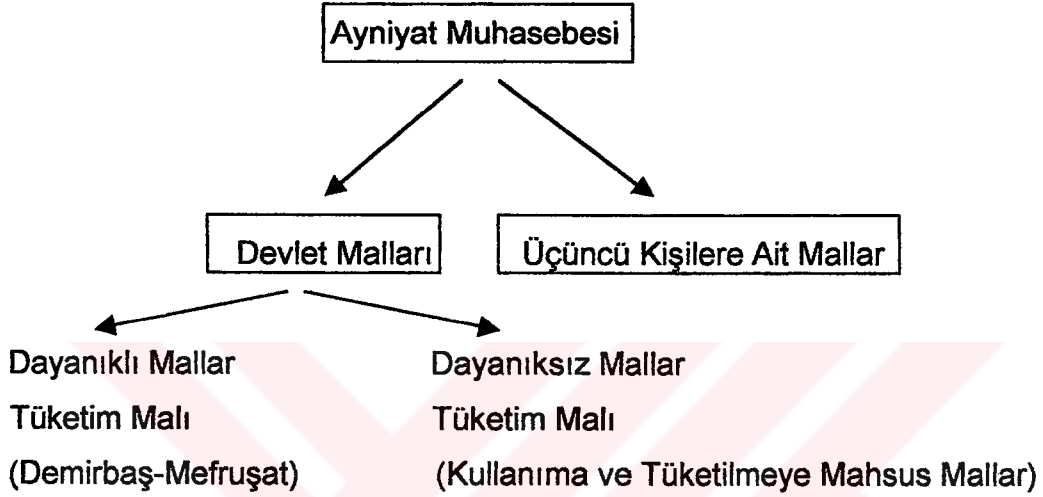
Bu malların hepsi aynı nitelikte değildir ve aynı hukuki statüye tabi tutulamaz. Bu mallardan kimi gelir getiricidir, kimi mallar ise kamu hizmetine sunulmuştur. Doğaldır ki bu mallarla ilgili işlemler de farklı olacaktır.

Taşınır malların muhasebeleştirilmesi ayniyat (mal) muhasebesine göre yapılmaktadır. Ayniyat Muhasebesi: Genel ve Katma Bütçeli daireler, belediyeler, il özel idareleri, döner sermayeler ile devlete ait kurum ve kuruluşlardaki malların, demirbaş eşya mefruşatını, kullanılan ve tüketilen maddelerin, kitapların, tıbbi alet ve edavatın, alınmasını kullanımını muhafaza ve elden çıkarılmasını düzenleyen, bunların ilke ve esaslarını belirleyen kurallar bütünüdür (Ayniyat Talimatnamesi md: 60).

⁶⁶ Adil GİRAY: a.g.e., 161.

Ayniyat Muhasebesi, kanunun öngördüğü ilkeler doğrultusunda hazırlanmış ve Ayniyat Talimatnamesinde ayrıntılı ve örnek belgeler ile gösterilmiştir.

Ayniyat muhasebesinin kapsamını aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.



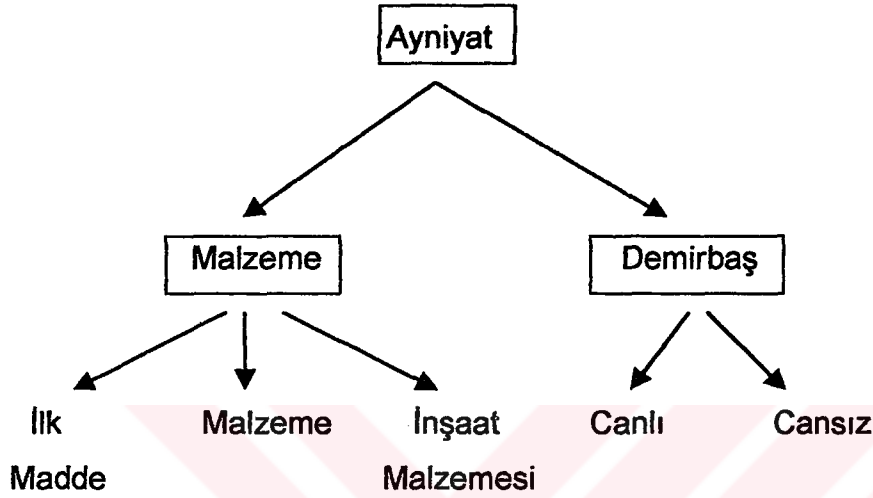
Ayniyat muhasebesinde ayniyat için ayrıntılı bir belge düzeni olmasına rağmen belli bir sistematik yoktur.

Ayniyat muhasebesinde değer hareketleri ve dönem sonu hesapları yer almamaktadır. Bu muhasebede sadece mal giriş-çıkışları bütçe yılı ile ilgili olmaksızın izlenmektedir.

Ayniyat muhasebesinde devlet malı ve üçüncü kişilere ait ayniyatın ayrılması gereklidir.

Ayniyat sözlük anlamı ile kullanılmaya veya harcanmaya elverişli olup taşınabilen ve para eden şeyler olarak tanımlanmıştır.

Ayniyat muhasebesi kapsamına giren maddeler Genel Muhasebe Kanunu'nun 95. inci maddesinde belirtilmektedir. Ayniyat kapsamına giren malları aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.



Ayniyat talimatnamesinin ikinci maddesinde; mal muhasebesinin kapsadığı maddelerin muhasebeleştirilmesi üç bölüme ayrılmıştır.

- aa. Demirbaş eşya ve mefruşat muhasebesi (Dayanıklı tüketim malı),
- bb. Kullanma ve tüketime mahsus eşya ve levâzım ambar ve depolanacak yerlerin muhasebesi, (Tüketim malları muhasebesi),
- cc. Fabrika ve imalathanelerdir (Üretim yerleri stokları).

aa. Demirbaş Eşya ve Mefruşat Muhasebesi (Dayanıklı Tüketim Malları Muhasebesi)

Demirbaş eşya ve mefruşat; bir ekonomik ömür süresine bağlı olmaksızın uzun süre saklanabilen, kullanılabilen eşya olarak tanımlanmıştır (Ayniyat Talimatnamesi md: 60).

Demirbaşlar canlı ve cansız demirbaşlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Devlet muhasebe sistemimizde demirbaş eşya ve mefruşat muhasebe dışı olarak maliyet bedeli ile izlenmektedir. Maliyet tanımına göre demirbaşın maliyet değeri; fatura fiyatı + alış giderleridir. Bu talimatnamede maliyetle ilgili harcamalardan söz edilmemiştir. Örneğin bu demirbaşlarla ilgili sigorta giderleri olabilir. Bu sigorta giderleri gözönüne alınmadığı için demirbaşın alış maliyeti doğru tutarla kayda alınmamaktadır. Burada maliyet yaklaşımı eksik kalmaktadır. Demirbaş eşya ve mefruşatın kayda alınmasında esas olan faturadır. Temel kayıt aracı da demirbaş eşya defteridir. Bir kuruluşa gelen demirbaşların tümü bir ayniyat tesellüm makbuzu düzenlenerek ambara alınır. Bu makbuza ve faturaya göre her bir kalem özelliklerine göre demirbaş eşya defterine kaydedilir.

Daha sonra birimlerden gelen istek yazıları doğrultusunda deftere çıkış kaydı yapılarak gönderilir.

Fiyatı belli olmayan demirbaş eşyanın fiyatları seçilecek bir komisyon tarafından “emsal bedel” anlayışı içinde belirlenir.

Çeşitli sebeplerden kullanılmayacak duruma gelen demirbaş eşya ve mefruşatların satışından gelir elde edilmesi beklenenler Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nce satılır, satış bedeli bütçeye gelir kaydedilir. Satılması mümkün olmayanlar, ita amirinden onay alınarak kayıtlardan düşülür. Bu değerlerden ihmal veya kasıt sonucu hasara uğrayanlarda bedeli sorumludan tahsil edilerek kayıtlardan çıkarılır.

Demirbaş eşya ve mefruşat için amortisman ayrılmaz⁶⁷.

⁶⁷ Azmi GÜNGÖR: Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 231, (Ankara, 1981), 74.

Sonuç olarak burada yapılan muhasebeleştirme, sadece demirbaş defterine kayıt ve belli cetvellerin çıkarılmasıdır. Yardımcı defter kayıtları ile sürdürülen ve hareketleri göstermeyen, dinamik olmayan bir kayıt düzeni vardır.

bb. Kullanılan ve Tüketilen Eşya ve Levazım Ambarları ve Depolanacak Yerler Muhasebesi (Tüketim Malları Muhasebesi)

Tüketim maddeleri; genel yönetim için tüketilen malzemelerdir.

Kullanılacak ve sarf edilecek malzemeler de yine muhasebe dışı izlenmektedir. Sadece esas ambar defterine giriş ve çıkışları yapılmaktadır.

Aynı nitelikte bulunan eşyaların kıymetleri değişmiş olsa bile yine aynı değer üzerinden giriş ve çıkışı yapılır.

Ambar teşkilatı olmayan yerlerde tüketim miktarını ayrıca takip etmek yerine anında tüketildiği varsayılmaktadır.

Dönem sonunda ambarda kalan mal ertesi yıla devredilmektedir. Bu tür malzeme muhasebe dışı izlenmesine rağmen tüketim sayılması bakımından dönemsellik ilkesinin etkisini görebiliyoruz.

cc. Üretim Yerleri Stoku (Fabrika ve İmalathaneler)

Fabrika ve imalathanelerde kullanılan ayniyat iki kısımdan oluşmaktadır. 1. kısım; tezgah, makine, kazan, ocak, kalıp gibi her türlü büyük ve küçük üretimde kullanılan araçları kapsamaktadır. Bu tür araçlar duran varlık niteliğindedir. Üretimde kullanılan araçlar, "fabrika ve imalathaneler" muhasebesine tabii değildir. Bunların izlenmesinde demirbaş eşya ve mefruşat muhasebesinin hükümleri uygulanır. İkinci kısım, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemedir.

Üretimde kullanılmak üzere alınan ilk madde ve malzeme, dışarıdan satın alınabilir ya da devletin diğer fabrika ve imalathanelerinden edinilebilir. İki şekilde de elde edilen ilk madde ve malzeme gerekli kontroller yapıldıktan sonra ayniyat tesellüm makbuzu karşılığında esas ambarı defterine kayıt edilir.

Esas ambarı defterine kaydedilen ilk madde ve malzeme ayniyat ve yevmiye defterine de kayıt edilir. Bu defter, tahakkuk esasındaki "ilk madde ve malzeme" hesabının tali hesabı nitelik ve özelliğini taşımaktadır.

Ambardan çıkışı yapılacak ilk madde ve malzemenin atölyenin kendi ihtiyacı (üretim dışı) ya da üretim için verilmesi önem taşır.

Eğer ilk madde ve malzeme atölyenin ihtiyacı için veriliyorsa ambar defterinin kesin çıkış bölümüne, ilk madde atölyeye üretim için veriliyorsa; esas ambar defterinin geçici çıkış bölümüne kaydedilecek ve fabrika ambar defterine de giriş yapılacaktır. Mamul hale geldikten sonra bu ilk madde ve malzeme geçici çıkış sütunundan düşülerek kesin çıkış sütununa geçirilecektir.

Üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin mamül hale gelmesiyle fabrika ambar defterinden çıkış, mamül eşya ambar defterine giriş yapılır. Bu aşamada ilk madde ve malzemenin fabrikadaki muhasebe kayıtları tamamlanmış olacaktır. Bu aşamadan sonra mamül haline gelmiş ürün, mamul için öngörölmüş kayıt esaslarına tabidir.

Aşağıda yer alan üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin mamüle dönüşme tablosu tarafımızdan geliştirilmiştir.

Tablo 8: Üretimde Kullanılacak İlk Madde ve Malzemenin Mamüle Dönüşme Tablosu

Saymanlık

Ayniyat ve Yevmiye Defteri (N.21)

Giriş	Çıkış
Miktar	Miktar
-20	10

Esas Ambar Defteri (N.16)

Cinsi: a

Giriş	Çıkış
Miktar	Atöl. Kati. Top.
	10 10
	-8 8

Kalan 2

Fabrika Ambar Defteri (N. 29)

Cinsi: a

Giren	Çıkan
Alınan Miktar	Verilen Miktar
10	8

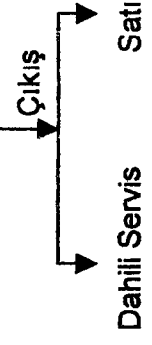
Kalan 2

Saymanlık

Mamül Eşya Ambar Defteri (N: 30)

Cinsi: a

Girişler	Çıkışlar
Maliyet Tespiti	8



Dahili Servis

Ürünün maliyetinin belirlenmesinde satışa esas olacak ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri (amortismanlar, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler) ve genel yönetim giderleri gözönüne alınır.

ii. Hazine İşlemleri

Bütçenin uygulanması gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması ve gelirlerle giderler arasında dengesizlik varsa o dengesizliğin giderilmesi faaliyetleridir. Temel kural giderlerin bütçe gelirleri ile karşılanmasıdır. Fakat bu durum her zaman gerçekleşmeyebilir. Gelirlerle giderler arasında yer ve zaman akımından uyum sağlanamayabilir. İşte bu durumda hazine işlemlerine başvurularak ek finansman kaynağı sağlanır.

Hazine, devletin tüm gelirlerinin toplandığı, giderlerinin yapıldığı ve parasının, değerli belgelerin saklandığı bir kasa gibidir⁶⁸.

Hazinenin finansman işlemleri hazine tarafından borçlanma ve bütçe finansmanı ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemlerdir. Borçlanma işlemleri Hazine Müsteşarlığı'nca yönetilmektedir. Borçlanma işlemleri bütçe dışı olmakla birlikte kesin hesap kanununda Devlet Borçları Uygulama Sonuçları adı altında yer alır.

Hazinenin finansman işlemleri, yer ve zaman bakımından ikiye ayrılır⁶⁹.

Yer bakımından hazine işlemleri; kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından bölgeler arası ortaya çıkan mali uyumsuzlukları gidermeye

⁶⁸ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ: a.g.e., 167.

⁶⁹ Emin DEDEOĞLU: "Hazine ve Kamu Harcamaları", **Türk Maliye Sempozyumu IX**, (Mayıs, 1993), 225.

yöneliktir. Gelirin fazla olduğu yerlerden, az olan yerlere T.C. Merkez Bankası veya Ziraat Bankası aracılığıyla transfer yapılabilir.

Zaman bakımından hazine işlemleri ise gelirlerin toplanamadığı dönemlerde yapılan kamu giderlerinin finansmanını sağlamak için bazı mali kaynaklara başvurulmasıdır. Bu durumda nakit ihtiyacının karşılanmasında ve fonksiyonları yerine getirmek için mali kaynaklara ihtiyaç vardır. Bu kaynaklar yurt içinden ve yurt dışından sağlanabilir.

aa- İç Borçlar

İç borçlanma; kamu kesiminin ülke sınırları içindeki kişi ve kuruluşlara milli para cinsinden borçlanmasıdır⁷⁰. İç borçlanma ile satın alma gücü özel ve kamusal kesimler arasında el değişir.

Bütçe kanunları ile verilen yetkiye istinaden iç ve dış kaynaklardan yapılan borçlanma ve bunlara ilişkin anapara ödemeleri bütçe dışındaki hesaplarda izlenir. İç borçlanma kısa ve uzun vadeli olabilir.

A- KISA VADELİ BORÇLAR

Hazinenin gerçek kaynağı aslında bütçe gelirleri olan vergi gelirleridir. Ancak bütçe gelir-giderleri arasında zaman zaman uyum sağlanamamaktadır. Hazine bu uyumsuzluğu gidermek ve dengeyi sağlamak amacıyla aşağıdaki yollarla kısa vadeli borçlanmaya başvurur.

1. T.C. M.B. Avansları

Merkez Bankası her yıl bütçe ödeneklerinin belli bir yüzdesi oranında Hazineye kısa vadeli avans hesabı açar. Bu kaynağın özellikleri şöylece sınıflanabilir:

⁷⁰ Özhan ULUATAM: *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık, (Ankara, 1997), 430.

- Hazineye T.C.M.Bankası'ndan avans alma yetkisi bütçe kanunlarıyla verilir.

- Kısa vadeli avans kısa süreli finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullanılır.

- Kısa vadeli avans, geçici bir finansman aracıdır. Avans hesabının yıl içinde nakit dengesini sağlamak amacı ile kullanılması ve yıl sonu itibariyle kapanması gerekir.

- Hazine T.C.M.Bankası'ndan; elindeki altını rehin vermek suretiyle ya da, 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu uyarınca, cari yıl ödeneklerinin toplamını aşan tutarın %12'sini geçmemek üzere kısa vadeli avans alabilir.

Bu avans hesabına uygulanacak faiz oranı her yıl ekonomik durum gözönünde tutularak Başbakanlık ile banka arasında kararlaştırılır.

2. Emanetler

Emanet paralar gerçek ve tüzel kişilerce geçici olarak Hazineye yatırılan ya da hazineye bırakılmış paralardır⁷¹. Bu tutarlar da Hazineye kısa süreler için kaynak yaratırlar.

Emanetler bütçe ve adi emanetler olarak ikiye ayrılmaktadır. Adi emanetler; kanuni zorluklar nedeniyle gerçek ve tüzel kişilerce Hazineye yatırılmış olan paralardır⁷².

Bütçe emanetleri ise, tahakkuk ve verile emrine bağlanmış fakat ilgili kişiye henüz sayman tarafından ödenmemiş tutarlardır (1050 sayılı G.M.K.

⁷¹ Aytaş EKER ve Mustafa SANDAL: Türkiye'de İç Borçlar, V. Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu, (22-24 Mayıs 1989 Didim Aydın).

⁷² Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., 298.

madde: 91). Bu tutarlar dönem sonunda bütçeye gider kaydedilerek emanet hesabına alınır, ödeninceye kadar da Hazine için kaynak oluşturur.

3. Hazine Bonoları

Hazine bonoları, bir yıldan kısa süreli iç borçlanma senetleridir. Hazine bonoları ile borçlanma, kısa süreli finansman ihtiyaçlarını karşılamak ve para politikasını yönlendirmek amacıyla başvurulmuş bir araç olup bütçenin finansmanı için kullanılamaz.

Hazine bonoları, bütçe kanununda belirtilen sınırları aşmamak şartı ile verilen yetkiye dayanarak Hazine Müsteşarlığı'nca çıkarılan ve bankalara iskonto ettirilen ve halka satılan borç senetleridir⁷³.

Merkezi devlet örgütü dışındaki iktisadi devlet teşekkülleri ile iktisadi alanda faaliyet gösteren katma bütçeli idarelerinin nakit ihtiyaçlarını karşılamak için çıkarılan Hazine Kefaletini Haiz Bonolar, bu kuruluşların finansmanını sağlayarak Hazine üzerindeki baskıyı azaltma yoluyla Hazine açısından dolaylı bir kaynak olurlar.

B. UZUN VADELİ BORÇLAR

Bütçe gelirlerinin bütçe giderlerinin devamlı gerisinde kalması yüzünden kalıcı bütçe açıkları ortaya çıkabilir. İşte bu kalıcı bütçe açıklarını kapatabilmek için uzun vadeli borçlanmaya gidilir.

Uzun vadeli borçlar 5, 10, 20 yıl gibi çeşitli vadeleri kapsayabilmektedir.

Uzun vadeli borçlanmalar için devlet tahvili veya iç istikraz tahvili çıkarılabilir.

⁷³ Aytaç EKER ve Mustafa SANDAL: a.g.bildiri, 8.

Çıkarılacak devlet tahvillerinin çeşitleri, faiz oranı, ihraç fiyatı, ödeme süresi gibi şartları belirlemeye Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakan yetkilidir⁷⁴.

Bütçe kanununda Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakana ödenekler toplamının 1/3'üne kadar 1 yıl ve daha uzun vadeli içi borçlanma akdi verilmiştir.

bb- Dış Borçlar

Genel olarak dış borç; yurt içinde yerleşik kişi veya kuruluşlara, yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlarca sağlanan fonlardır. Dış borçlanmaya bütçe finansmanı ya da projelerin finansmanını sağlamak amacıyla başvurulur ve değişik şekillerde uygulanır.

Ülkemizde kamu kesimi, Hazine Müsteşarlığı'nın borçlu ya da garantör olması ile hükümetlerden, uluslararası kuruluşlardan ve uluslararası finans kurumlarından borç temin eder.

Bakanlar Kurulu; 244 sayılı kanun ve Bütçe kanunları ile verilen yetkilere istinaden, çeşitli uluslararası kredi hibe ve yardım şeklinde finansman temin etmektedir.

2.3.4.3. Raporlama

Muhasebe "mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde, kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır"⁷⁵. Bu tanım aynı zamanda muhasebenin

⁷⁴ Gülay COŞKUN: a.g.e., 224.

⁷⁵ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, Muhasebenin Genel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, (Ankara, 1970), 3.

görevlerini de açıklamaktadır. Görüldüğü gibi muhasebenin görevlerinden biri de raporlamadır.

Devlet muhasebesinde beklenen de; kendisinden dönem sonları itibariyle mali durumun, belirli dönemler itibariyle de faaliyet sonuçlarının ilgililere ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlar halinde sunulmasıdır. Devlet muhasebesinde de raporlama çok büyük bir önem taşımaktadır.

Devlet muhasebesinde raporlama işlemleri; saymanlıklar ve merkez düzeyinde gerçekleştirilir.

2.3.4.3.1. Saymanlıkların Raporlama İşlemleri

Saymanlıklar ay sonlarında ve yıl sonunda olmak üzere iki tür raporlama yaparlar.

Saymanlar işlemleri ay sonuna kadar yevmiye ve yardımcı deftere işledikten sonra ay sonu itibariyle düzenlediği cetveller ve bunların gönderildiği birimler şöyle özetlenebilir (DMY. madde: 155).

Tablo 9: Saymanlıkların Ay Sonu İtibariyle Düzenlediği Cetveller

Cetveller	Muhasebat Genel Müdürlüğü	Gelirler Genel Müdürlüğü	Bütçe Dairesi Başkanlıkları	Sayıştay
Aylık Mizan Cetveli	X	X		X
Bütçe Gelirleri Yardımcı Hesaplar Cetveli	X	X		X
Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Cetveli	X		X	X
Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri İcmal Cetveli	X			X
Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Cetveli	X		X	X
Emanetler Cetveli	X			X
Gelir Vergisi Tevkifat Cetveli	X	X		
Özel Tahakkuklar Yardımcı Hesaplar Cetveli	X	X		
Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı Yevmiye Defteri	X			
Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı ile İlgili Saymanlık İşlem Fişleri	X			
Yevmiye Defteri				X

Bunlardan sadece “aylık mizan cetveli” hesapların durumunu topluca gösterdiğinden dahili bir rapor olarak kabul edilebilir. Diğerleri iç denetimde yararlanabilecek bir kısım dokümanlardır.

Saymanlıkların dönem sonu itibari ile düzenledikleri rapor “yönetim dönemi hesabı”dır.

Devlet mallarının hesabı, yönetim dönemi ve mali yıl itibariyle görülür (GMK. madde: 3). Mali yıl, takvim yılıdır.

Yönetim dönemi, saymanların bir mali yıl başından sonuna kadar bütçe içi gelirler ve giderler ile bütçe dışı emanet ve göndermelerle ilgili olarak yaptıkları bütün işlemleri kapsar (GMK. madde: 4).

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve 832 Sayıştay Kanunu düzenlenen yönetim dönemi hesabı cetvelleri mahsup dönemi geçtikten bir ay sonra Sayıştay'a verilir.

Nakit saymanları tarafından dönem sonunda Sayıştay'a verilecek yönetim dönemi hesaplarında; (GMK. madde: 123) nakit hareketi ve bu hareketle ilgili diğer hareketler özetlenir. Bu raporda;

- Bir önceki yıldan devreden nakit tutarı, yıl içinde yapılan her türlü tahsilat ve ödemeler, özleyen yıla devredilecek nakit tutarı,

- Bir önceki yılda devreden gelir tahakkuk artıkları, yıl içindeki tahakkuklar, tahsiller ve izleyen yıla devredilecek kalanların tutarı,

- Her daire bütçesinden bir yıl içinde alınan ödeme emirleri ile bunlara dayanılarak yapılan ödemeler,

- İzleyen yıla devredilecek mali yılda tahakkuk eden kişi borçları ile avans kalanlarının tutarı,

- Ödeme emirlerine dayanılarak yapılan ve uygun bulunmaması nedeniyle özel hesaba kaydolunan harcamaların dökümü yer almaktadır.

Mal saymanlarının yönetim dönemi hesaplarında (GMK. madde:124); mal hareketleri özetlenir. Bu raporda;

- 1- Bir önceki yıldan devreden mallarla, yıl içindeki girişleri,
- 2- Yıl içindeki çıkışlarla, izleyen yıla devredilecek mallar,
- 3- Yıl içindeki değişimleri,
- 4- Kayıpları ve fire miktarları,
- 5- Sayım sonucu çıkan noksan ve fazlaları gösterilir.

2.3.4.3.2. Merkezde Raporlama İşlemleri

Merkezdeki raporlama işlemlerinden en önemlisi kesin hesap kanun tasarısıdır. Bütçeye konan rakamların devlet muhasebesi kayıtlarıyla izlenmesini takiben, yılı takip eden yılın 7 ayı içinde hesapların bir kanunla kesinleştirilmesi gerekir⁷⁶.

Kesin hesap kanunu maddeler halinde düzenlenmiş bir metinle gelir ve gider cetvellerinden oluşur (GMK. madde: 100). Bütçe hesabının kesilmesi kesin hesap kanunu ile olur.

Bakanlardan her biri kendi bütçesine ait gider kesin hesap cetvelini mali yılın bitiminden itibaren en geç beş ay içinde Maliye Bakanlığı'na gönderir. Maliye Bakanı kendi Bakanlığı'na ait gider kesin hesap cetvelini aynı süre içinde hazırlamakla beraber devletin genel gelir ve giderlerini kapsayan Hazine genel hesabını ve kesin hesap kanun tasarılarını düzenleyerek mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay sonunda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gönderilmek üzere Bakanlar Kurulu'na sunar (GMK. madde: 101).

Hazine genel hesabı ve kesin hesap kanun tasarılarının bir örneği de bu süre içinde Sayıştay'a gönderilir.

⁷⁶ Zuhâl YILDIRIM - Özhan ÇETİNKAYA: *Devlet Muhasebesi*, Motif Matbaası, (İstanbul, 1999), 116.

Kesin hesap kanun tasarısında; gelir kesin hesap cetveli, gider kesin hesap cetveli, hazine genel hesabı ve mal kesin hesap cetvelleri yer alır.

Gider-Gelir kesin hesap cetvelinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.
(G.M.K. madde: 102 ve madde 109)

Tablo 10: Gider-Gelir Kesin Hesap Cetveli

Giderler	Gelirler
1- Bütçe ile Verilen Ödenekler	1- Gelir Tahminleri
2- Yıl İçinde Eklenen Ödenekler	2- Yılına Ait Tahakkuklar
3- Yıl İçinde Gerçekleşen Giderler	3- Bir Önceki Yıdan Devreden
4- Yıl İçinde Ödenen veya Emanete Alınan Giderler	Tahakkuk Kalanları
5- Mali Yıl Sonunda Kalan Borçlar	4- Yıl İçinde Yapılan Tahsilatlar
6- Kullanılmayıp İptal Edilen Ödenek Kalanları	5- İzleyen Yıla Devreden Tahakkuk Kalanları

Hazine Genel Hesabı ise aşağıdaki kısımlardan oluşur (GMK. madde: 104);

- 1- Kesin hesap kanun tasarısının metni,
- 2- Gerekçe,
- 3- Bütçe içinde ve dışında alınan ve ödenen tutarların mizanı,
- 4- Gelir kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- 5- Bakanlıklar kesin hesap cetvelleriyle açıklamaları,
- 6- Her il ve kuruluşun, bütçedeki türlerine göre gelirleri ve daireler itibarıyla giderleri yer alır.

Mal kesin hesap cetvelinde (GMK. madde: 106);

- 1- Cins ve değerleri itibariyle önceki yıldan devreden mallar,
- 2- Yıl içinde alınan mallar,
- 3- Yıl içinde tüketilen mallar,
- 4- Mali yıl sonundaki mevcutlar gösterilir.

Merkezde kesin hesap kanun tasarısının yanında Bakanlıktaki genel müdürlüklerde raporlar hazırlamaktadırlar.

Gelirler Genel Müdürlüğü gelirlerle ilgili, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bütçe uygulamalarıyla, Muhasebat Genel Müdürlüğü ise Devlet Muhasebesi uygulamasıyla ilgili değişik raporlar yayınlamaktadır.

III. BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASI - AVUSTRALYA UYGULAMASI

1. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esası

Tahakkuk esaslı muhasebenin temel amacı belirli bir dönem içerisinde meydana gelen giderler ile aynı dönem içerisinde elde edilen gelirlerin karşılaştırılması ve elde bulunan kaynakların ve yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin dönem sonu itibarı ile kontrol edilmesidir.

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi genel olarak bir kamu kuruluşunun tüm varlıklarını, borçlarını, gelir ve giderlerinin muhasebe içi izlenmesini öngörür.

Tahakkuk esası her ne kadar özel kesimce uygulanacak bir sistem olarak geliştirilmişse de kamu kesimine uygulanabilir.

Tahakkuk esaslı muhasebe;

- Giderleri ve gelirleri bütçeye karşılık olarak değil, bu gider ve gelirlerin ekonomik niteliğine karşılık olarak kaydeder,
- Devletin sahip olduğu varlıkların değeri ile devletin borçlu olduğu yükümlülüklerinin değeri arasındaki farkı ölçer,
- Varlıklar ve kaynaklar arasındaki ilişkiyi gereği gibi ortaya koyar.

1.1. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esasını Gerekli Kılan Nedenler

Son dönemde devlet muhasebesinde tahakkuk esasının kullanılması gerekliliği giderek ön plana çıkmıştır.

IFAC-PSC'de devlet muhasebesinde tahakkuk esasının kullanılmasını önermektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi dışında kalan diğer muhasebe sistemleri kullanıldığı zaman;

- Nakit esasında gerekli bilgiler üretilmemektedir.
- Bilgiler aktarılmamaktadır.
- Nakit yönetimi gerçekleştirilememektedir.
- Performans ölçülememektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı bizce devlet muhasebesinde de tahakkuk esası uygulanmalıdır.

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanması, devletin varlık ve yükümlülükleri, gerçek anlamda faaliyet sonuçları, faaliyet sonuçların varlık ve yükümlülüklerinin üzerine etkisi, sistem içinde meydana gelen nakdin kaynakları ve kullanım yerleri bilinecektir.

Kamu sektöründe kamu kurum ve kuruluşlarının finansal raporlarını tahakkuk esası doğrultusunda düzenlemesi sonucunda bu kuruluşların performansları ile ilgili bilgilerin açıklanması daha kolaydır.

Tahakkuk esasına dayalı veriler nakit yönetiminde yararlı olmaktadır. Tahakkuk esaslı bilgiler nakit harcamalar yapılmasını gerektiren varlık veya borçların belirlenmesini sağlar.

Bir mali dönem içerisinde meydana gelen hesap açıklarının ya da fazlalıklarının tespit edilebilmeleri için elde edilen iktisadi faydaları ve maliyetlerinin karşılaştırılması gerekmektedir. Bu da tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemini kullanmakla gerçekleşmektedir.

1.2. Geçiş Uygulamaları

Kamu kuruluşlarının nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş aşamasında çeşitli sorunlar meydana gelebileceği açıktır. Bu sorunları aşabilmek için bir geçiş dönemi uygulaması gereklidir.

Öncelikle kamunun tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş aşamasında kamu varlıklarının değerlemesini etkileyen bir takım faktörler olabilir. Bunlar;

- a) Varlığın iktisab edinildiğinde muhasebe kayıtlarında izlenememesi,
- b) Varlığın türünden kaynaklanan nedenler,
- c) Önceden değerlemesi yapılmamış bir varlığın daha sonra değerlendirilmesi yapılmasının güçlükleri gibi faktörlerdir.

Varlığın türünden kaynaklanan değerlendirme zorlukları altyapı varlıkları, anıtlar, tarihi binalar, parklar ve bahçelerle sınırlı kalmamaktadır.

Geçiş döneminde öncelikle kayıt koşullarına uygunluk gösteren varlıkların ve kaynakların bilançoda yer alması gerekmektedir.

Geçiş döneminde açılış bilançosu düzenlenirken en önemli sorun; devletin sahip olduğu varlıklardan ve üstlendiği yükümlülüklerden hangilerinin dahil edileceği konusudur.

Öncelikle, değeri güvenilir biçimde ölçülebilen varlık ve yükümlülüklerin envanterinin yapılması ve sadece bu envantere yer alabilen varlıkların açılış bilançosuna dahil edilmesi gerekir.

Aşağıda açılış bilançosunda yer alması gereken varlık ve kaynaklar gerekçeleriyle birlikte açıklanmıştır.

i. Kısa ve uzun vadeli mali aktifler ve pasifler, Hazine tarafından düzenli olarak ve güvenilir bir biçimde izlenmekte ve değerlendirmekte olduğu için dahil edilir.

ii. Vergi alacakları; mali idarelerce güncelleştirildikten sonra bilançoya alınır.

iii. Stoklar genellikle miktar ve edinme değeri olarak, muhasebe dışı izlenmektedir. Bunların büyük bölümünün güvenilir şekilde değerlendirilmesi de mümkündür. Ancak stokların devlet varlıkları içinde parasal payının küçüklüğü, envanterinin büyük zaman ve emek harcanmasını gerektirmesi nedenleriyle kısmen veya tamamen açılış bilançosu dışında bırakılması da mümkündür.

iv. Maddi duran varlıklar grubu da açılış bilançosunda yer almalıdır ve aşağıdaki kalemlerden oluşur.

- a) Arazi ve Arsalar,
- b) Tesis, Makine ve Cihazlar,
- c) Binalar,
- d) Taşıtlar,
- e) Birikmiş Amortismanlar (-).

Maddi duran varlıklar grubunda yer alması gereken altyapı varlıklarının piyasa değeri yoktur. Ancak tahmini yenileme maliyeti üzerinden değerlemeye tabi tutulup, dahil edilebilirler.

v. Maddi olmayan varlıkların belirlenmeleri ve değerlendirilmeleri zor olacağından açılış bilançosunda yer almayabilirler.

İkinci bir sorunda nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapılırken açılış bilançosunda aynı anda aktiflerin değeri ile pasiflerin değeri arasında fark oluşmasıdır. Bu durumda açılış bilançosunda aktif ve pasifi dengeleyebilmek için bir düzenleyici hesap açılır.

1.3. Dünyada Tahakkuk Esasının Uygulanışı

Son dönemlerde aşamalı olarak nakit esasından tahakkuk esasına doğru geçiş çalışmalarının hızlandığı görülmektedir.

Tahakkuk esası uygulamasını uygulayan ülkelerin başında Avustralya ve Yeni Zelanda gelmektedir.

Yeni Zelanda'da gerek bütçeleme aşamasında gerekse finansal raporların düzenlenme aşamasında tahakkuk esası uygulanmaktadır. Bu ülke, 1993 yılında kendi finansal raporlama çerçevesini kurmuş ve 1993 senesinde, uluslararası muhasebe ilkelerine uygun ilk devlet bilançosunu yayınlamaya başlamıştır¹.

1983 senesinde ABD ve Kanada Sayıştayların birlikte yaptıkları bir çalışmada bilgi üretiminin hangi finansal tablolar ile ifade edileceği her ülke için ayrı ayrı ortaya konulmuştur. Her iki ülkede 1990'dan itibaren devlet bilançolarını kamuoyunun bilgisine sunmaya başlamıştır.

Avustralya'da devlet muhasebesinde tahakkuk esasını uygulayan öncü devletlerden biridir.

İngiltere'de ise tahakkuk muhasebesine geçişin 2000'li yıllarda gerçekleşmesi beklenmektedir. Ancak İngiltere'de tahakkuk esasına

¹ İzak ATİYAS ve Şerif SAYIN: a.g.yayın, 41.

geçilirken bunun bütün kamu kuruluşlarına uygulanıp uygulanmayacağı yönünde henüz kesin bir karara varılamamıştır.

Ülkemizde de Maliye Bakanlığı tahakkuk muhasebesine geçmek için hazırlıkları başlatmıştır.

Çalışmamızda, bu konuda öncü olması ve tahakkuk esasını tam anlamı ile uygulaması nedeniyle Avustralya Devleti örnek olarak alınıp incelenmiştir.

2. Avustralya Uygulaması

2.1. Örgütlenme

Avustralya yönetim biçimi İngiliz kral ya da kraliçesine bağlı, bir anayasal monarşidir. Avustralya federatif bir yapıya sahiptir. Uluslar Topluluğu ve yerel hükümetler olarak ayrılmıştır. İngiliz hükümdarın Avustralya üzerindeki egemenliği semboliktir. Hükümdarı, Camberra'daki federal başkentte oturan vali ile eyalet valileri temsil eder.

Uluslar Topluluğunun başlıca görevleri savunma, dış politika, göç, gümrük ve posta hizmetleri gibi alanları kapsar. Yerel yönetimler ise adalet, eğitim, sağlık ve eyalet içi ulaşım gibi konulardan sorumludur.

Uluslar Topluluğu Genel Vali, Bakanlar ve Departmanlar vasıtası ile yürütme, parlamento vasıtası ile yasama ve mahkemeler yolu ile yargı işlemlerini yerine getirmektedir. Uluslar Topluluğu finansal tabloları hazırlayan kuruluştur. Uluslar Topluluğu, hükümeti hükümetin kontrolü altındaki kamu iktisadi kuruluşları ile kamu mali kuruluşlarını kapsar.

Uluslar Topluluğuna bağlı federal yönetim, kamu iktisadi kuruluşları ve kamu mali kuruluşlarının görevleri aşağıda incelenmiştir.

i- Federal Yönetim

Federal yönetim, öncelikli olarak doğası gereği kamu hizmetlerini, toplumun toplu tüketimlerini karşılayacak yönde yerine getiren, transferleri ve gelir dağılımının yeniden düzenlenmesini gerçekleştiren ve bu faaliyetleri vergilerle finanse eden bir yönetim kademesidir.

Federal yönetimde genel bütçeye ve katma bütçeye dahil olan kuruluşlar yer alır.

Federal yönetim bütçesine dahil kuruluşlar; Uluslar Topluluğu'nun kamu hesapları faaliyetlerini yürütür.

Katma bütçeli kuruluşların kendilerine ait bütçeleri ve varlıkları vardır.

ii- Kamu İktisadi Teşebbüsleri

Kamu İktisadi Teşebbüsleri; temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmet niteliği ağır basan kuruluşlardır.

iii- Kamu Mali Kuruluşları

Kamu Mali Kuruluşların içinde Avustralya Merkez Bankası, Avustralya Uluslar Topluluğu Bankacılık Şirketi gibi kuruluşlar yer almaktadır.

Bunlar aşağıda sıralanmış olan görevlerden en az birini asıl olarak gerçekleştiren kuruluşlardır.

- Merkezi bankacılık fonksiyonlarını üstlenmek,
- Para taleplerini yerine getirmek, vadeli mevduat veya yatırım bankacılığı hesapları açmak; veya

- Kendi hesabına borç altına girebilme ve yine kendi hesabına piyasadan finansal varlıklar (menkul değerler - financial assets) satın alabilme yetkisine sahip olmaktadır.

2.2. Federal Yönetimin, Devlet Birimlerinin ve Yerel Hükümetlerin Muhasebe Sistemi

Federal yönetimin, devlet birimlerinin ve yerel yönetim hükümetlerinin finansal tabloları tahakkuk esasına uygun olarak düzenlenmektedir. Tazmanya ve Kuzey Bölgeleri haricinde Avustralya'nın hemen hemen bütün yönetimlerinde konsolide finansal tabloların düzenleme ve uygulama aşamasında tahakkuk esasının kullanılması yönünde bir çaba harcanmaktadır. Avustralya yönetimleri tahakkuk esasını uygularken, Avustralya Finansal Tabloları Düzenlenme İlkeleri ile yürürlükte olan Avustralya Muhasebe Standartlarını da gözönünde bulundururlar. Federal Yönetim öncelikli olarak 1995 yılında Avustralya Devleti tarafından hazırlanan Avustralya Uluslar Topluluğu'nun Finansal Tabloları çalışmasına göre finansal tablolarını ve IAS 31 "Financial Reporting by Governments" no'lu standardına göre düzenlemektedir².

Avustralya Uluslar Topluluğu'nun Finansal Tabloları çalışmasının temel amacı;

i- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanan finansal tabloların hazırlanma esasları,

ii- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe esaslarının belirlenmesinde rol oynayan esasların,

iii- Finansal tabloların şeklini açıklamaktır.

² Financial Statements of the Commonwealth Government of Australian, Produced by the Australian Government Publishing Service, (June, 1995).
IAS 31: "Financial Reporting by Governments", (1996).

Hükümet birimleri ise Avustralya Muhasebe Araştırma Grubunun düzenlediği AAS 29³ "Hükümet Birimlerinin Finansal Tabloları" ve yerel yönetim hükümetleri de Avustralya Muhasebe Standartlarından AAS 27⁴ "Yerel Yönetimlerin Finansal Tabloları" na göre mali tablolarını düzenlemektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde yukarıda adı geçen standartlardan AAS 31, AAS 29 ve Avustralya Uluslar Topluluğu'nun Finansal Tabloları çalışması gözönüne alınarak incelenmiştir.

2.2.1. Federal Yönetimin Muhasebe Sistemi

Federal yönetimin düzenlediği finansal tabloları, varlıkları, borçları, gelirleri ve giderleri bu kısımda ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.2.1.1. Hedef Aldığı Finansal Tablolar

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak Avustralya Federal Yönetiminin düzenlediği finansal tablolar aşağıda tanıtılmıştır.

a) Finansal Performans Tabloları

Finansal performans tabloları finansal performans özet ve finansal performans analiz tablolarından oluşmaktadır.

Genel olarak finansal performans faaliyet sonuçlarına göre belirlenmektedir. Faaliyetler sırasında yapılan harcamalar ile bu faaliyetlerin sonucunda elde edilen gelir arasındaki fark faaliyet sonucu olarak

³ Australian Accounting Standards (AAS), AAS 29, "Financial Reporting by Government Departments" Issued by the Australian Accounting Research Foundation, (October, 1996).

⁴ AAS 27, "Financial Reporting by Local Governments" Issued by the Australian Accounting Research Foundation, (June, 1996),

değerlendirilmektedir. Bu sonuçların bütçe ve diğer finansal amaçların gerçekleştirilmesinde önemli etkileri vardır. Bu nedenle, finansal tablolarda gelir ve giderlerle ilgili iki esasa yer verilmektedir.

Finansal Performans Özeti, hükümetin gelir kaynakları ile bu kaynakların faaliyet alanlarına ne şekilde ve hangi oranda tahsis edildiklerini göstermektedir.

Finansal Performans Analizi ise, her gelir grubu ve her gider grubu ayrı ayrı incelenmektedir ve bu tabloda mal ve hizmet üretimden kaynaklanan maliyetler ile toplumsal hizmet maliyetleri arasında belirgin bir ayrıma gidilmiştir.

Finansal Performans Özet Tablosu; Federal Yönetimin amaçlarını ortaya koyacak şekilde düzenlenmiştir.

Finansal Performans Özet Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 11: Federal Yönetimin Finansal Performans Özet Tablosu

A- GELİRLER			X
1- Vergiler		X	
2- Vergi Dışı Gelirler		<u>X</u>	
TOPLAM GELİRLER			<u>X</u>
B- GİDERLER			(X)
1- Genel Kamu Hizmetleri		X	
- Yasama Organının Harcamaları	X		
- Finansal Hizmetler	X		
- Dış Ekonomik Yardımlar	X		
- Kamu Araştırmaları	X		
- Kamu Hizmetleri	<u>X</u>		
2- Savunma		X	
3- Kamu Düzeni ve Güvenliği		X	
4- Eğitim		X	
5- Sağlık		X	
6- Sosyal Güvenlik		X	
7- Toplumsal Hizmetler		X	
8- Sosyal ve Kültürel Hizmetler		X	
9- Enerji		X	
10- Tarımsal Hizmetler		X	
11- Ulaşım ve Haberleşme		X	
12- Diğer Ekonomik Yardımlar		X	
13- Merkez Bankası		X	
14- Diğer Finansal Hizmetler		X	
15- Diğer Amaçlar		<u>X</u>	
- Faiz ve Diğer Finansal Maliyetler	X		
- Hükümetlerarası İşlemler	X		
- Yapılan Hizmetler Arasındaki Etkileşim		<u>X</u>	
TOPLAM GİDERLER			<u>(X)</u>
FAALİYET SONUCU			<u>X</u>
(GELİRLER - GİDERLER)			

Kaynak: Financial Statements of the Commonwealth Government of Australia, (June, 1995), 9.

Finansal Performans Analiz Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 12: Federal Yönetimin Finansal Performans Analiz Tablosu

I- GELİRLER		
A- VERGİ GELİRLERİ		
1- Gelir Vergisi	X	
2- Satış Vergileri	X	
3- Özel Tüketim Vergileri	X	
4- Gümrük Vergileri	X	
5- Diğer Vergiler, Harçlar ve Para Cezaları	X	
Toplam Vergi Gelirleri		X
B- VERGİ DIŞI GELİRLER		
1- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Gelirler	X	
2- Faiz Gelirleri ve Kâr Payları	X	
3- Diğer Kaynaklardan	X	
Toplam Vergi Dışı Gelirler		X
TOPLAM GELİRLER		XX
II- GİDERLER		
A- MAL VE HİZMETLER		
1- Personel	X	
2- Satıcılar	X	
3- Amortismanlar	X	
4- Aktifi Düzenleyici Karşılıklar	X	
5- Net Kambiyo Zararları	X	
6- Diğerleri	X	
Toplam Mal ve Hizmetlerden Doğan Maliyet		X
B- YARDIMLAR, HAKLAR VE BAĞIŞLAR		
1- Yardımlar	X	
2- Personel Hakları	X	
3- Bağışlar	X	
- Özel Sektöre	X	
- Devlete	X	
- Yurtdışı	X	
Toplam Yardımlar, Haklar ve Bağışlar		X
C- FAİZ GİDERLERİ VE DİĞERLERİ		
1- Faiz Giderleri ve Diğer Finansal Maliyetler	X	
2- Varlık Satışlarından Doğan Zararlar	X	
Toplam Faiz Giderleri ve Diğerleri		X
TOPLAM GİDERLER		XX
FAALİYET SONUCU		X
(Toplam Gelirler - Toplam Giderler)		

Kaynak: "Financial Statements of the Commonwealth Government of Australia", (June, 1995), 10.

b) Varlıklar ve Kaynaklar Özet Tablosu

Avustralya Federal Devleti'nin bir başka önemli tablosu da "Varlıklar ve Kaynaklar Özet Tablosu"dur.

Bir mali yıl sonunda sahip olunan varlıklarla borçları göstermektedir. Bu tabloda varlık ve borç sınıflandırılması; bu varlık ve borçların ekonomik özelliklerine göre yapılmıştır.

Varlıklar ve Kaynaklar Özet Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 13: Federal Yönetimin Varlıklar ve Kaynaklar Özet Tablosu

I- KAYNAKLAR	
A- BORÇLAR	
1- Devletin Çıkarmış Olduğu Menkul Kıymetler	
2- Borçlar	
3- Finansal Kiralamalar	
4- Depozitolar	
5- Banka Kredileri	
6- Diğerleri	
Toplam Borçlar	X
B- KARŞILIKLAR VE ÖDEMELER	
1- Personele Olan Borçlar	
2- Satıcılar	
3- Personel Hakları	
4- Bağışlar	
5- Çıkarılmış Madeni Paralar	
6- Diğerleri	
Toplam Karşılıklar ve Ödemeler	X

Toplam Kaynaklar	XX
Rezerves ⁵	
(Toplam Kaynaklar - Toplam Varlıklar)	
II- VARLIKLAR	
A- FİNANSAL VARLIKLAR	
1- Kasa	
2- Alacaklar	
3- Yatırımlar	
4- Diğer	
Toplam Finansal Varlıklar	X
B- MADDİ VARLIKLAR	
1- Arsa ve Araziler	
2- Tesis, Makine ve Cihazlar	
3- Stoklar	
4- Maddi Olmayan Varlıklar	
5- Diğerleri	
Toplam Maddi Varlıklar	X
Toplam Varlıklar	XX

Kaynak: "Financial Statements of the Commonwealth Government of Australia", (June, 1995), 11.

c) Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, bir faaliyet dönemi içinde ortaya çıkan nakit hareketlerini faaliyetlere ilişkin nakit akımları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akımları ve finanslama faaliyetlerine ilişkin nakit akımları olarak gösteren bir tablodur⁶.

i- Faaliyet Nakit Akışları: Mal ve hizmet provizyonları (hak sahiplerine ve personele yapılan ödemelerin bir karşılığı olmak üzere) ile transfer

⁵ Varlık toplamı ile kaynak toplamı arasındaki farklar özkaynaklar olarak değerlendirilmektedir. Uluslar Topluluğu'nun Varlıklar ve Kaynaklar Tablosu'nda aradaki fark rezerv olarak tanımlanmaktadır.

⁶ Nalan AKDOĞAN ve Nejat TENKER: a.g.e., 284.

ödemeleri (bağışlar, subvansiyonlar vb. gibi) nedeni ile ortaya çıkan nakit hareketlerinin tümü faaliyet nakit akışları olarak değerlendirilmektedir.

ii- Yatırım Nakit Akışları: Nakit tanımı içinde yer almayan uzun dönemli varlıkların alım ve satımlarından kaynaklanan nakit akışlarıdır.

iii- Finansman Nakit Akışları: Borçları, toplam sonuçları ve rezervleri de kapsayacak şekilde, bir kuruluşun finansal yapısında, işlem hacminde önemli değişiklikler yaratan nakit hareketleridir.

Nakit Akım Tabloları'nda yer alan veriler nakdin kaynakları ile bu nakitlerin mali yıl içerisinde ne şekil kullanıldığını göstermektedir.

Tablo 14: Federal Yönetimin Nakit Akım Tablosu

I- FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT KAYNAKLARI (KULLANIMLARI)	
A- FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ	
1- Vergiler, Harçlar, Para Cezaları	
2- Mal ve Hizmet Satışlarından Elde Edilen Nakit	
3- Faiz Gelirleri ve Kâr Payları	
4- Diğerleri	
Toplam Faaliyetlerden Sağlanan Nakit	X
B- FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI	
1- Personel Ücretleri	
2- Satıcılara Ödemeler	
3- Yardımlar	
4- Bağışlar	
5- Personel Hakları	
6- Bağışlar	
7- Faiz Giderleri ve Diğer Finansal Maliyetler	
8- Diğerleri	
Toplam Faaliyetlere İlişkin Nakit Çıkışları	(X)
Net Toplam Faaliyetlere İlişkin Nakit	X
(Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri - Faaliyetlere İlişkin Nakit Çıkışları)	

II- YATIRIMLARA İLİŞKİN NAKİT KAYNAKLARI (KULLANIMLARI)**A- YATIRIM FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT**

1- Varlık Satışından Doğan Kazançlar

2- Tesis, Makine ve Cihazların Satışından Doğan
Kazançlar

3- Net Avans Geri Ödemeleri

4- Diğerleri

Toplam Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri

X

B- YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI

1- Tesis, Makine ve Cihaz Alışı

Toplam Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları

(X)

Net Toplam Yatırım Faaliyetlere İlişkin Nakit Girişi (Çıkışı)

X

(Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit - Yatırım
Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları)**III- FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT KAYNAKLARI
(KULLANIMLARI)****A- FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT GİRİŞLERİ**

1- Çıkarılmış Madeni Paralardan Elde Edilen Kazanç

2- Faiz Gelirleri

3- Diğerleri

Toplam Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Girişleri

X

B- FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI

1- Diğerleri

Toplam Finansman Faaliyet Faaliyetlerine İlişkin Nakit
Çıkışları

(X)

Net Toplam Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit
Girişi (Çıkışı)

X

(Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit -
Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışı)

Net Nakit Girişi (Çıkışı)

X

Dönem Başı Nakit (+)

X

Dönem Sonu Nakit

=

Kaynak: "Financial Statements of the Commonwealth Government of
Australia", (June, 1995), 12.

2.2.1.2. Varlıkların Tanımı ve Sınıflandırılması

Federal Yönetim varlığı; bir kurum tarafından kontrol edilen, geçmişte bir ekonomik fayda yaratan ve gelecekte ekonomik bir fayda sağlayacağı beklenen bir değer olarak tanımlamaktadır. Bu tanımda IFAC-PSC'nin "Definition and Recognition of Assets" 5 nolu çalışmasındaki tanımla aynı paralelliktedir⁷.

Federal Yönetimin varlıklarını muhasebe içi izleyebilmesi için aşağıdaki kayıt kriterlerini taşımalıdır⁸.

- a) Gelecekte ekonomik faydasının meydana gelme olasılığı varsa,
- b) Varlığın bir maliyete sahip olması ve varlığın değeri güvenilir bir şekilde ölçülüyorsa, bu varlıklar muhasebe içi izlenebilir.

Federal Yönetim varlıklarını finansal varlıklar ve maddi varlıklar olarak iki grupta sınıflandırmıştır.

A- Finansal Varlıklar

Finansal varlıklar içinde hazır değerler, alacaklar, yatırımlar, iştirakler ve benzerleri yer almaktadır.

a) Hazır Değerler

Hazır değerler grubunda kasa, altın rezervleri, döviz cinsinden varlıklar yer almaktadır.

Altın rezervleri; (diğer kurumlara borç olarak verilen altınlar da dahil olmak üzere) bilanço tarihinde piyasa değeri ile değerlendirilir. Geleceğe dönük

⁷ IFAC, PSC 5, "Definition and Recognition of Assets", (August, 1995), 7.

⁸ AAS 31, "Financial Reporting by Governments", (November, 1996), 22.

anlaşmalarda dövize bağlı varlıklar anlaşmada belirlenen kur üzerinden Avustralya dolarına çevrilir. Bunların dışında kalan dövize bağlı varlıklar bilanço tarihindeki kur üzerinden Avustralya Dolarına çevrilir.

b) Alacaklar

Alacaklar Federal Yönetim muhasebe sisteminde gerçekleşmesi beklenen tutarlar üzerinden değerlendirilir. Tahsil edilmesi hususunda şüphe duyulan alacaklar için karşılık ayrılır. Ancak tahsili mümkün olmayan alacaklar (değersiz alacaklar) zarar yazılarak kayıtlardan düşülür.

c) Yatırımlar

Yatırımlar, aksi belirtilmedikçe, öncelikli olarak cari değer veya piyasa değeri üzerinden değerlendirilir.

d) İştirakler

Bir ortak kuruluştaki yatırımlar, Ulusal Devletin bu kuruluşun net varlıkları üzerindeki payını yansıtacak şekilde değerlendirilir.

B- Maddi Varlıklar

Maddi varlıklar grubunda arsa ve araziler, tesis, makine ve cihazlar, binalar, altyapı varlıkları, stoklar, maddi olmayan varlıklar ve diğerleri yer almaktadır.

Maddi varlıklar genel olarak tarihi maliyet veya değerlendirme yöntemi üzerinden değerlendirilir. Değerleme yöntemi 3-5 yıllık bir zaman dilimine yayılarak uygulanır.

Stoklar, devletin faaliyetleri içinde satılmak için bulunan ve satılacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan, gözle görünen varlıklardır. Satışı yapılmak üzere elde tutulan stoklar, en düşük maliyet ve net

gerçekleşebilme değeri üzerinden değerlendirilir. Diğer stoklar ise tarihi maliyet üzerinden değerlendirilir.

Maddi olmayan varlıklar grubu içinde şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar yer almaktadır.

- Şerefiye

Şerefiye, iştirak edildiği tarihte ortakların sermayesindeki hisse ve payların defter değeri, iştirak olunan ortaklığın öz sermayesi arasındaki fark şerefiye olarak yer alır. Şerefiye 20 yılda itfa edilir.

- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Başka varlıklardan bağımsız olarak satılabilen veya elde edilen diğer maddi olmayan duran varlıklar için de amortisman ayrılır. Bilançoda net değerleri üzerinden yer alırlar.

2.2.1.3. Kaynakların Tanımı ve Sınıflandırılması

Federal Yönetim, borçların kesin bir tanımını vermemiştir. Varlıklar ve kaynaklar tablosunda kaynakları; borçlar ve karşılıklar ve ödemeler olarak iki grupta sınıflandırılmıştır. Borçlar; hükümetin çıkarmış olduğu menkul kıymetler, borçlanmalar, finansal kiralamar, depozitolar ve diğer borçlardan oluşmaktadır.

Karşılıklar ve ödemeler grubunda ise personele olan borçlar, krediler, emeklilik karşılıkları ve diğer karşılıklar ve ödemeler yer almaktadır.

a) Borçlar

Hükümetin çıkarmış olduğu menkul kıymetler içinde devlet tahvilleri, hazine bonoları ve dövizle bağlı borçlar yer alır. Devlet tahvillerinin nominal değeri göz önüne alınır.

Geleceğe dönük anlaşmalarda dövizle bağılı borçlar anlaşmada belirlenen kur üzerinden Avustralya Dolarına çevrilir. Bunların dışında kalan dövizle bağılı borçlar ise bilanço tarihindeki kur üzerinden Avustralya Dolarına çevrilir.

Borçlanmalar grubunda ise banka kredileri yer alır.

Finansal kiralama; Federal Yönetim muhasebe sisteminde kiralama, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak iki ayrı grup altında gösterilmiştir.

Arazi ve binalar, alt yapı, alet ve ekipman gibi isimler altında kiralanan varlıklar için kiralanan varlığın kullanımından fayda elde etmeyi umduğu süre boyunca amortismanla tabi tutulur.

b) Karşılıklar ve Ödemeler

Personele olan borçlar; çalışanların maaşları, izinleri ve emeklilik haklarını kapsamaktadır.

Bilanço tarihinden itibaren on iki aylık süre içerisinde gerçekleşeceği düşünülen maaşlar ve yıllık izinlerle ilgili borçlar maaş oranlarının cari tutarları üzerinden hesaplanarak tahakkuk ettirilir.

Ücretsiz izinlerde ise, çalışanın gerçekleştirdiği hizmetin gelecekteki tahmini ödemesinin bilanço tarihindeki değeri üzerinde ölçülür.

Emeklilik Çizelgeleri'nin fonlandırılması, Ulusal Devletin genelleştirmesi mümkün olmayan uygulamalarından birisidir. Bunlar herhangi bir fona aktarılamadığı için borç olarak kayıtlarda yer alırlar.

İşçi tazminatları nedeniyle oluşacak tahmini yükümlülük için bir karşılık ayrılır. Bu tahmini değer bağımsız bir sosyal sigortacılık uzmanının değerlendirmeleri gözönüne alınarak saptanır.

Dolaşımdaki çıkarılmış paraları, madeni paralar da dahil olmak üzere, üstünde yazılı olan değere göre ölçülür.

Borç olasılıkları ve taahhütler, varlıklar ve kaynaklar tablosunda yer almaz. Borç olasılıkları ve taahhütler kesinleşmiş bir borç olmamalarından dolayı varlıklar ve kaynaklar tablosunun dipnotlarında yer alır.

2.2.1.4. Gelirlerin Tanımı ve Sınıflandırılması

Federal yönetimin muhasebe sistemi içinde gelirler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır⁹.

GELİRLER

A- VERGİ GELİRLERİ

1- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

- a) Gerçek Kişilerden
- b) Diğer Kaynaklardan

2- Diğer Vergi ve Harçlar

B- DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER

- 1- Mal ve Hizmet Satışından Elde Edilen Gelirler
- 2- Faiz Gelirleri ve Temettü Gelirleri
- 3- Kazançlar
- 4- Kambiyo Kârları

⁹ Financial Statements of the Commonwealth Government of Australian, Produced by the Australian Government Publishing Service, (1995), 20-25.

A- Vergi Gelirleri

Uluslar Topluluğu; vergilerden kaynaklanan gelirlerin gelecekteki ekonomik faydaları üzerinde kontrol hakkını kazanmış ise ve gelecekteki ekonomik faydalar güvenilir bir şekilde ölçülebilir olma niteliğini de taşıyorsa, bu tutarlar gelir olarak kayıtlara alınır.

Vergi gelirlerinin belli başlı çeşitleri ile değerlendirme ölçüleri aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Tablo 15: Federal Yönetimin Vergi Gelirleri Çeşitleri ve Değerleme Ölçüleri

Vergi Çeşitleri	Verginin Konusu
1- Gelir Vergisi	Mükelleflerin elde ettikleri gelirler
2- Kurumlar Vergisi ve Emeklilik Fonu Vergisi	Şirketlerin elde ettikleri kazançlar
3- Satış Vergileri ve Diğer Vergiler	Satışlar ve ilgili diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler
4- Fringe Benefit Vergisi	Çalışanlar çıplak ücretleri dışında yapılan tüm sosyal yardımlar
5- Katma Değer Vergisi	Son kullanıcıya ulaşan mallar
6- Gümrük Vergisi	İthal edilen mallar

Kaynak: Financial Statements of the Commonwealth Government of Australia, Produced by the Australian Government Publishing Service, (1995), 17.

B- Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler

Diğer faaliyetlerden elde edilen gelirlerin içine mal ve hizmet satışından doğan gelirler, faiz gelirleri ve temettü gelirleri, kazançlar ve kambiyo kârları dahil edilmektedir.

Temettü gelirleri geliri ödeyecek olanlar tarafından açıklandıkları zaman kayıtlara alınır.

Kazançlar ise değişik şekillerde meydana gelebilir. Bir borcun vadesinden önce ödenmesi veya bir varlığın satışından dolayı bir kazanç sağlanıyorsa, bu kazanç ortaya çıktığı dönem itibariyle gelir olarak kayıtlara alınır.

Aynı zamanda dönem sonunda dövize endeksli hisse senetlerinin değerlemesinden dolayı lehte bir kur farkı oluşuyorsa, bu kur farkı da gelir olarak yer alır.

Yatırımların yeniden değerlemeye tabi tutulmaları sonucu değer artışları oluşuyorsa aşağıdaki gibi işlem görürler.

- Avustralya Merkez Bankası bu artışları rezervlerine dahil eder.

2.2.1.5. Giderlerin Tanımı ve Sınıflandırılması

Giderler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

GİDERLER¹⁰

A- BAĞIŞLAR

B- KİŞİ ÖDEMELERİ

C- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR

1- Kambiyo Zararları

2- Maddi Duran Varlıklar Değer Azalış Zararları

3- Yatırımların Değer Azalış Zararları

4- Amortisman Giderleri

¹⁰ Financial Statements of the Commonwealth Government of Australia, Produced by the Australian Government Publishing Service, (1995), 23-25.

A- BAĞIŞLAR

Bağışlanan mal ve hizmetler, bağış yapılan kişilere ulaştığı zaman bu bağışlar kayıtlara gider olarak alınır.

Uluslar Topluluğu'nun karşılığında doğrudan fayda elde etmediği tüm bağışlar karşılıksız bağış olarak nitelenir. Uluslar Topluluğu kuruluşları bir yıldan uzun süreli karşılıksız bağış yapmak üzere bir sözleşme düzenledikleri zaman, toplam bağış tutarı sözleşmenin ilk yılında gider olarak kayıtlara alınır. Daha sonraki yıllarda bağışlarla ilgili harcamalar gösterilmez. Gerçekte her yıl ödeme yapılmaktadır.

B- KİŞİSEL ÖDEMELER

Kişisel ödemeler, süreli ve süresiz olmak üzere iki kategoride incelenirler.

1- Süreli Kişisel Ödemeler; (örneğin; ihbar tazminatı, işe yeni başlama tazminatı gibi) hakediş dönemini izleyen döneme kadar borçlardır. Bu süreye kadar henüz ödenmemiş olan süreli yardımlar bilanço tarihinde borçlara dahil edilir.

2- Süresiz Kişisel Ödemeler; (örneğin; yaşlılık yardımları, temel aile geçim yardımı gibi) hakediş süresinden bağımsızdır. Süresiz ödemelerin ödendiği tarihte bu yardımlardan faydalanacak kişilerin gerekli koşullar taşıyıp taşımadıklarına bakmak yeterli olmaktadır. Buna göre, bu yardımlarla ilgili olarak herhangi bir borç kaydının yapılması mümkün değildir.

C- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR

Devletin esas faaliyet giderleri içinde gösterilmeyen gider ve zararları kapsamaktadır.

Dönem sonunda dövizle endeksli pazarlanabilir hisse senetlerinin değerlemesi sonucu aleyhte oluşan kur farkları gider olarak kayıtlara alınır.

Bir borcun vadesinden önce ödenmesinden veya bir varlığın satılmasından dolayı bir kayıp söz konusu ise, sözü edilen bu kayıp satışların veya ödemelerin meydana geldiği dönem içinde gider yazılır.

Yatırımların yeniden değerlemeye tabi tutulmaları sonucu değer kayıpları oluşuyorsa aşağıdaki gibi işlem görürler.

- Avustralya Rezerv Bankası bu kayıpları rezervlerinden indirir.

Stok edilmiş olanlar hariç olmak üzere maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerinden dolayı ortaya çıkan zararlar kayıtlara dahil edilir.

Avustralya devlet muhasebe sisteminde stoklanmış olanlar hariç olmak üzere, maddi duran varlıklar için amortisman ayrılır ve bu yolla varlığın hizmet potansiyelinin tüketimi faydalı olma süresine bağlı olarak belirlenmiş olur.

Ancak sanat eserlerinin ve değerli kitap koleksiyonları gibi varlıkların kullanım sürelerinin çok uzun ömürlü ve kullanım sürelerinin belirsiz olduğu düşünülmektedir. Raporlama dönemi içerisinde bu varlıkların hizmet potansiyellerinde herhangi bir kullanım sonucunda ortaya çıkan maddi bir azalış söz konusu olmaz. Bu nedenden dolayı, bu tür varlıklar amortismanına tabi tutulmaz. Bununla beraber bu tür varlıkların izlenme değerleri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa, bu değer dönemler itibariyle yenilenir ve herhangi kalıcı bir değer düşüklüğü (örneğin; fiziksel bir hasar gibi) ortaya çıkmış ise, bu değer düşüklüğü gider olarak yazılır.

2.2.2. Hükümet Birimlerinin Muhasebe Sistemi

Hükümet birimleri işlemlerini muhasebeleştirirken ve finansal tablolarını düzenlerken özellikle Avustralya Muhasebe Standartları'ndan 29 no'lu "Hükümet Birimlerinin Finansal Tabloları" standardını ve diğer Avustralya Muhasebe Standartlarının ilke ve esaslarını uygular.

Hükümet biriminin genel amaçlı finansal tablolar düzenlemesi aşamasında AAS 29 no'lu standart tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin uygulanmasını öngörür. Buna göre hükümete bağlı bir birim varlıklarını, yükümlülüklerini, gelirlerini ve giderlerini bilançoda göstermelidir.

1997 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanan bu standardın amacı; "hükümet birimleri" tarafından düzenlenen genel amaçlı finansal raporların içerik ve şekil olarak bir standart dahilinde hazırlanmasını sağlamaktır.

Standart, "hükümet birimleri"ni; devletin idari kontrolü altında bulundurduğu ve devlet tarafından kurulan ve denetlenen kamu kuruluşları olarak tanımlamıştır.

Hükümet birimleri, hükümet politikalarıyla uyumlu olarak kamu sektörüne mal ve hizmet sağlanabilmesi amacıyla oluşturulan birimlerdir.

Hükümet birimlerinin düzenleyecekleri genel amaçlı finansal raporların temel amacı devlet açısından ulusal ekonominin planlaması ve yönetimi için gerekli ekonomik bilgileri sağlamaktır. Bu raporlar aynı zamanda hükümet birimlerinin görev ve sorumluluklarının belirlenebilmesinde yardımcı olacak bilgileri de kapsar. Bu amaç doğrultusunda hükümet birimleri tarafından kontrol edilen kaynaklarla ilgili bilgilerin muhataplara aktarılması söz konusudur. Bu kaynaklarda meydana gelen değişiklikler rapor dönemi faaliyetlerinin sonuçlarını da verir.

2.2.2.1. Hükümet Birimlerinin Hedef Aldığı Finansal Tablolar

Hükümet birimlerinin düzenleyeceği finansal raporlar;

- i - Faaliyet Tablosu,
- ii - Finansal Durum Tablosu,
- iii- Nakit Akım Tablosudur.

i- Faaliyet Tablosu

Faaliyet Tablosu; kamu kuruluşunun dönem içerisinde oluşan gelirlerini ve giderlerini gösteren ve AAS 1 “Kâr ve Zarar ve Diğer Faaliyet Tablolarına İlişkin Raporlar” no’lu standardında belirtilen esaslara uygunluk göstermesi zorunlu olan açıklamaları da kapsayan bir tablodur.

Hükümet birimin gelir-gider durumuna ilişkin dönemsel veriler, birimin dönem içerisindeki performansının değerlendirilmesi açısından önemlidir.

Faaliyet Tablosu; hükümet biriminin bir dönem boyunca gelirden maliyetleri karşılayan kısmı, gelir kaynaklarını ve dönem boyunca birimin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen değişimleri gösterir.

Hükümet Biriminin Faaliyet Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 16: Hükümet Birimlerinin Faaliyet Tablosu

A- FAALİYET GİDERLERİ (-)		(X)
1- Personel Giderleri	X	
2- Amortisman	X	
3- Mal ve Hizmet Alımları	X	
4- Diğerleri	X	
HİZMET MALİYETİNİN TOPLAMI		(X)
B- FAALİYET GELİRLERİ		
1- Harçlar ve Para Cezaları	X	
2- Diğer Gelirler	X	
FAALİYET GELİRLERİ TOPLAMI		X
NET HİZMET MALİYETİ (A - B)		X
C- HÜKÜMETTEN GELEN GELİRLER		
- Cari Ödenekler	X	
- Sermaye Ödenekleri	X	
- Diğer Ödenekler	X	
- Taahhüt Edilen Kaynaklar	X	
HÜKÜMETTEN GELEN GELİRLER TOPLAMI		X
D- MADDİ VARLIKLARIN SATIŞINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER		X
E- YENİDEN YAPILANMADAN ÖNCE NET VARLIKLARDAKİ DEĞİŞİM		X
F- YENİDEN YAPILANMADAN ELDE EDİLEN NET GELİRLER		X
G- YENİDEN YAPILANMADAN SONRA VARLIKLARDA NET DEĞİŞİM		X

Kaynak: AAS 29, "Financial Reporting by Government Departments, (October 1996), 62.

ii- Finansal Durum Tablosu

Hükümet biriminin hazırladığı finansal durum tablosunda; birime ait varlıklar, kaynaklar ve sermaye durumu yer alır.

Finansal Durum Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 17: Hükümet Birimlerinin Finansal Durum Tablosu

A- DÖNEN VARLIKLAR 1- Hazır Değerler 2- Alacaklar 3- Diğerleri B- DURAN VARLIKLAR 1- Tesis, Makine ve Taşıtlar 2- Arsa ve Araziler 3- Binalar 4- Altyapı 5- Diğerleri	A- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 1- Borçlar 2- Personele Borçlar 3- Finansal Kiralamalar B- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 1- Finansal Kiralamalar C- ÖZKAYNAKLAR 1- Birikmiş Sermaye 2- Yeniden Değerleme Artışı

Kaynak: AAS 29, "Financial Reporting by Government Departments, (October 1996), 64.

iii- Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu; hükümet biriminin bir dönem boyunca gerçekleştirdiği nakit giriş ve çıkışlarını göstermektedir.

Nakit akım tablosu nakit girişlerinin hangi amaçlarla harcandığını göstermekle kalmaz, bunun yanı sıra hükümet birimlerinin nakit dengelerini oluşturma ve bu dengeleri koruyabilme olanağı sağlar.

Nakit akım tabloları hükümet birimlerinin gelecekte ihtiyaç duyabileceği nakit tutarlarını da göstermektedir.

Hükümet biriminin nakit akım tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 18: Hükümet Birimlerinin Nakit Akım Tablosu

A- FAALİYET GELİRLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ	
- FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT GİRİŞLERİ	
- FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI	
Ödemeler (-)	
- Personel Ödemeleri	
- Satıcılara Borçlar	
- Diğer	
- Faiz Ödemeleri	
- Alacaklar	
- Harçlar ve Para Cezaları	
- Diğerleri	
FAALİYETLERE İLİŞKİN NET NAKİT GİRİŞİ (ÇIKIŞI)	X
B- YATIRIMLARA İLİŞKİN NET NAKİT AKIŞLARI	
- Duran Varlık Alışı	
- Duran Varlık Satışı (-)	
YATIRIMLARA İLİŞKİN NET NAKİT GİRİŞİ (ÇIKIŞI)	X
C- HÜKÜMETTEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ	
- Ödeneklerin Tahsisi	
HÜKÜMETTEN SAĞLANAN TOPLAM NET NAKİT GİRİŞLERİ	X
TOPLAM NET NAKİT ARTIŞI	XX
+ DÖNEM BAŞI NAKİT	X
DÖNEM SONU NAKİT	=

Kaynak: AAS 29, "Financial Reporting by Government Departments,
(October 1996), 65.

2.2.2.2. Varlıkların Tanımı ve Sınıflandırılması

Varlıklar, halen veya geçmişte yapılmış bazı işlemler sonucu hükümet birimin elde etmiş olduğu, gelecekte beklenen ekonomik yararları ve hakları temsil eden kalemler olarak tanımlanmıştır.

Kamu kuruluşları düzenledikleri finansal durum tablosunda varlıklarını, kaynaklarını, gelirlerini ve giderlerini tür ve yapılarına göre sınıflandırmalıdır. Böyle bir sınıflandırmanın yapılması, ilgililere kamu kuruluşunun finansal yapısını, yatırım faaliyetleri ile ilgili değerlendirme yapabilme olanağı sağlamaktadır.

Hükümet birimine ait varlıklar aşağıdaki koşullar gerçekleştiği zaman muhasebe içi olarak izlenmeye başlar.

- a) Gelecekte ekonomik faydasının meydana gelme olasılığı varsa,
- b) Varlığın bir maliyete sahip olması ve varlığın değeri güvenilir bir şekilde ölçülüyorsa, bu varlıklar muhasebe sistemi çerçevesinde izlenir ve finansal durum tablosunda yer alır.

Standardın uygulamaya koyduğu görüş, bütün varlıkların kayıt kriterlerini taşıdığı sürece finansal durum tablosunda yer almasını önermektedir. Buna göre altyapı varlıkları, tereke varlıkları ve uzun dönemler boyunca ekonomik yarar ve hizmet sağlayan diğer varlıkların tümü kayıt konusu olmaktadır.

Varlık tanımına uydukları halde bazı kalemler kendilerinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmiyorsa ve varlığın değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, yukarıdaki belirlemeye göre, muhasebe içi izlenmezler. Örneğin; araştırma ve geliştirme çalışmaları sırasında yapılan bu harcamalar sonucunda sağlanabilecek gelecekteki ekonomik faydanın tespit

edilmesi mümkün olmayabilir. Aynı şekilde hükümet birimleri tarafından varlık olarak nitelendirilebilen doğal kaynakların maliyet ve diğer değerleri hakkında güvenilir bir ölçümün yapılamaması halinde bu tür varlıklar hükümet birimlerinin hazırladığı finansal durum tablolarında yer almayacaklardır.

Bazı durumlarda ise daha önceki rapor dönemlerinde güvenilir bir şekilde ölçümleri yapılamayan bazı varlıkların daha sonraki rapor dönemlerinde maliyet ve diğer değerlerinin ölçümünün güvenilir bir şekilde yapılması mümkün olabilmektedir. Böylesi bir durum gerçekleştiği zaman önceki dönem finansal tablolarda yer almayan varlıkların daha sonraki rapor dönemlerinde gerekli kayıt koşullarını sağladığı kabul edilir ve finansal durum tablosunda yer alırlar.

Söz konusu uygulamada varlıklar dönen ve duran varlıklar olarak iki grup altında sınıflandırılmıştır.

Bu standartta IFAC-PSC'nin 5 no'lu kamu varlıklarıyla ilgili taslağında olduğu gibi varlıkları finansal ve maddi varlıklar olarak ayırmıştır¹¹.

Finansal varlıklar grubunun içine hazır değerler, alacaklar ve diğerleri girmektedir. Maddi varlıklar grubunun kapsamını ise tesis makine ve cihazlar, arsa araziler, binalar, altyapı varlıkları, tereke varlıkları gibi kalemlerden oluşmaktadır.

Altyapı, tereke ve toplum varlıkları kamu varlıkları arasında kendilerine özgü özelliği olan varlıklar olduğu için bu standartta da ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

Bir altyapı varlığının oluşturulabilmesi veya iktisap edilebilmesi için önemli bir tutarda kaynağın tahsis edilmesi gerekebilir. Altyapı varlıklarının

¹¹ IFAC, PSC - 5, "Definition and Recognition of Assets", 32.

birçoğu uzun kullanım ömrüne sahiptir ve bu varlıkların tarihi maliyetlerini, cari iktisap maliyetleri veya/ve cari satış fiyatları ile karşılayabilmek zordur. Sonuç olarak bu tür varlıkların piyasa cari satış fiyatları, cari yerine koyma maliyetlerinin az bir kısmını karşılayabilir.

Daha önceki dönemlerde elde edildikleri halde, halen finansal durum tablosunda yer almayan altyapı varlıklarının kayıtlara alınmasında uygulamada bir takım yöntemler kullanılmaktadır. Ayrıca bu yöntemler varlıkların kayıtlara alınma aşamasına gelmeden önce, varlıkların tanımlanarak sınıflandırılmalarında, gelecekte ekonomik faydalarının ölçülmesinde, tarihsel maliyetlerin hesaplanmasında, kullanım sürelerinin tespit edilmesinde ve yeniden değerlemelerinin düzenli olarak yapılıp yapılmayacağına ilişkin verilen kararlarda da kullanılmaktadır.

Bu tür varlıkların finansal durum tablosunda yer alabilmeleri için öncelikle sınıflandırılmaları ile ilgili uygulamada oluşan sorunların çözülmesi ve bu varlıklardan elde edilmesi beklenen faydanın hükümet birimlerinin amaçlarına ulaşmasında katkısının bulunması ve de ölçümlerinin yapılmış olması gerekmektedir.

Başta da belirttiğimiz üzere altyapı varlıkları ve kültürel miras varlıklarının çoğunluğu doğaları gereği uzun bir kullanım ömrüne sahiptirler. Bu tür varlıkların tarihi maliyetleri uzun zaman süresince muhafaza edilmemektedir. Bu nedenle karar alma sürecinde bu varlıkların kullanım ömürleri ile ilgili değerlendirmeler sorumluluklar doğrultusunda yerine getirilmelidir ve bu tür varlıkların değerlemelerinin düzenli aralıklarla yapılması ve cari maliyet esasları üzerinden kayıtlara alınması önerilebilir.

Finansal durum tablosunda varlıklar tür ve yapılarına göre sınıflandırılmıştır. Böyle bir sınıflandırmanın önerilmesi bu varlıkların likidite (paraya dönüştürülebilme süresi) ve pazarlanabilirlik derecelerinin tespitinde yardımcı olurken aynı zamanda varlıkların fiziksel özelliklerinin ve bu

varlıklardan elde edilebilecek gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesini kolaylaştırır.

2.2.2.2.1. Varlıkların Değerlemesi

Varlıkların değerlemesi, elde ediliş maliyetleri de dahil olmak üzere Avustralya Muhasebe Standardı AAS 21’de yer alan “Varlık İktisapların Muhasebeleştirilmesi (Özel Sektör Kuruluşları da Dahil Olmak Üzere)” başlığı altındaki kurallara uygun olarak yapılmalıdır.

Bir maliyete katlanmadan elde edilenlerle nominal değer üzerinden elde edilen varlıklar öncelikle elde edildikleri tarih itibariyle gerçek değerleri üzerinden kayıtlara alınmalıdır.

Nominal değer üzerinden elde edilen varlıkların kayıtlara alınması nominal değer üzerinden yapılmamalıdır. Çünkü nominal değer üzerinden varlığın kayıtlara alınması, muhataplara bu varlıkların elde edilişleri ile herhangi bir yararlı bilgi sağlamamaktadır. Ancak doğaları gereği kendine has özellikleri bulunan ve halihazırda bir piyasası bulunmayan varlıkların gerçek değerinin hesaplanması güç olabilir. Bu durumda varlıkların gerçek değerlerinin hesaplanmasında çeşitli yöntemler uygulanabilir. Bu yöntemler varlığın bünyesinde barındırdığı hizmet potansiyelinin yerine konması veya yeniden üretimi sonucu oluşacak maliyetin tahmin edilmesi yöntemleridir¹².

Bir maliyete katlanmadan elde edilenlerle nominal değer üzerinden iktisap edilen varlıkların öncelikle gerçek değerleri üzerinden kayıtlara alınma koşullarına getirilen bir istisna vardır. Bu istisna; idari düzenlemelerin yeniden yapılandırılması sonucu hükümet birimleri tarafından elde edilen varlıkların kayıtlara alınması ile ilgilidir. Bu varlıkların kayıtlara alınması; transferi yapan

¹² Daha fazla bilgi için bakınız; Guidance Provided in Statement of Accounting Practice SAP 1 “Current Cost Accounting” (Mali Tablolardaki Muhasebe Uygulamalarının Açıklanması) SAP 1.

hükümet birimi tarafından kayıtlara alındıkları miktarlarla sınırlı olmak üzere transferin yapıldığı tarihte yapılır. Genel kurala getirilen bu istisnanın uygulanması halinde, hükümet biriminin yeniden yapılanmasının boyutu ve zamanlamasına bağlı olarak, varlıkların yeniden ölçülmesi gerekir ki bunun maliyeti çoğu zaman bu varlıkların getireceği ekonomik faydayı aşabilir.

Finansal durum tablosunda daha önceden kayıtlara alınmamış, amortismanı tabi varlıklar öncelikle kayıt edilmesi gereken varlık grupları arasında yer almaktadır. Bu varlıkların kayıt altına alınmaları hükümet birimi tarafından kullanılabilirlik süreleri gözönünde bulundurularak ve "Maddi Duran Varlıkların Amortismanı (AAS 4)"standardındaki esaslar göz önünde tutularak yapılır.

Duran varlıklar için amortisman ayrılması önkoşullarından birisi de hükümet biriminin rapor dönemi içerisinde yerine getirdiği faaliyetlerden doğan maliyetlerinin hükümet biriminin gelirleri ile telafi edilebilmesidir.

Maddi duran varlıkların amortismanı tabi tutulmasında azalan bakiyeler yönteminin kullanılması önerilmektedir. Ancak maddi varlıklar grubunda yer alması gereken tereke varlıkları, hizmet potansiyellerinin olmaması ve çok uzun kullanım süresine dahil oldukları için amortismanı tabi değildir.

Bu standartta maddi duran varlıklar grubunda yer alan varlıkların kullanım süreleri belirlenmiştir. Bu süreler aşağıdaki gibidir.

Taşıtlar	3 ile 7 yıl arasında
Tesis ve Makineler	10 ile 20 yıl arasında
Binalar	20 ile 40 yıl arasında
Altyapı	45 ile 90 yıl arasında

amortismanı tabidir.

Bina, ekipman, teçhizatlar gibi maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerleme işlemi; AAS 10'un 4.1 maddesinde yer alan "Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi" başlıklı çalışmasında ngrlen "Bütün varlıkların üç yıllık bir dönem üzerinden sürekli olarak yeniden değerlemeye tabi tutulması" ilkesinin yerine, kamu kuruluşları 5 yıllık bir dönem üzerinden yeniden değerlemeye tabii olacağını belirtmiştir.

Hükümet birimleri, varlıklarının yeniden değerleme işlemlerini düzenli aralıklarla yaparlar. ve yeniden değerleme işlemini cari maliyet üzerinden uygularlar. Varlığın cari maliyeti piyasadaki cari alış fiyatıdır. Varlığın piyasadaki alış fiyatı belirlenemiyorsa, tahmini bir değer tespit edilir.

Duran varlıkların satış veya elden çıkarma gibi işlemleri dolayısıyla meydana gelebilecek artış veya azalışların söz konusu olabileceği belirtilmiş ve bu artış veya azalışların mutlak surette faaliyet durum tablosunda net değer esasları üzerinde kaydedilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

2.2.2.3. Kaynakların Tanımı ve Sınıflandırılması

Borçlar, bir girişimin geçmişte yapılan bir işlemden dolayı varlıkların ekonomik faydalarında azalışa neden olacak yükümlülükler olarak tanımlanmıştır.

Hükümet biriminin borçlarını muhasebe içi izleyebilmesi aşağıdaki iki koşulun gerçekleşmesine bağlıdır.

- a) Bir varlığın gelecekteki ekonomik faydalarından fedakarlık edilebilme olasılığının bulunması,
- b) Borç tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilme olanağının bulunması.

Bir hükümet biriminin borçları;

- a) Hizmet sağlayacağı kurum/kuruluş ve kişilere,
- b) Personeline,
- c) Herhangi bir faaliyeti dolayısıyla borç aldığı kişi ve kuruluşlara,
- d) Hükümetin geçmiş işlem ve diğer geçmiş faaliyetleri sonucu diğer kurumlara ödemekle yükümlü olduğu borçlardır.

Merkezi hükümet veya diğer kurumlar tarafından üstlenilen hükümet birimine ait borçlar aşağıdaki esaslar doğrultusunda muhasebeleştirilir.

- a) Bu tür borçları hükümet birimleri borç olarak kayıtlarına almalıdır.
- b) Merkezi hükümet veya diğer kurumlar tarafından taahhüt edilen borçlar, hükümet birimi tarafından itfa edilmeli ve bu taahhütler ortaklarda katkı niteliğinde değil ise, gelirlerine eşit olarak denk gelen borç tutarı kadarını kayıtlarına almalıdır.
- c) Bu borçlar yine hükümet birimi tarafından itfa edilmeli ve ortaklardan katkı niteliğinde ise, bu sefer öz kaynaklarından düzeltme yapılmalıdır.

Hükümet biriminin bir başka yükümlülüğü de personel ödemeleridir. Hükümet birimi bu yükümlülüğü üstlenebilir veya merkezi hükümet ve diğer kuruluşlar tarafından ödenebilir. Bu durumda merkezi hükümet veya diğer

kuruluşlar tarafından üstlenilen bu borçlar hükümet biriminin kayıtlarına dahil edilmez.

Hükümet birimleri ihtiyaç duydukları personeli birbirinden transfer edebilir. Transfer tarihi itibarıyla çalışanların tüm hak ve sorumlulukları transfer edildiği kuruluşa geçer. Ancak transferi yapan hükümet birimi personelin tahakkuk etmiş özlük haklarına karşılık miktarı diğer hükümet birimine ödeyebilir.

Hükümet biriminin borçlarının sınıflandırılması borçlar yapı ve tür itibarıyla yapılmıştır. Bu borçların tahmini ödenme tarihleri, borcun kime yapıldığı ayrıca bu borçların ödenmesi aşamasında hangi yöntemin kullanılacağı belirlenmiştir.

Avustralya muhasebe devlet sisteminde yeniden yapılanmanın bir sonucu olarak kayıtlara alınan varlıkların ve borçların finansal durum tablosunda ayrı bir bölüm halinde gösterilmesi önerilmektedir. Yeniden yapılanma sonucunda oluşan borç ve varlıkların net değer esaslı üzerinden gösterilmesi uygundur.

2.2.2.4. Gelirlerin Tanımı ve Sınıflandırılması

Hükümet birimleri gelirlerini muhasebe içi izleyebilmesi için;

a) Gelirler, diğer artışlar ya da gelecekteki ekonomik faydalarla ilgili çıktılarda tasarruf yapabilme olasılığının bulunması,

b) Gelirler, diğer artışlar ya da gelecekteki ekonomik faydalarla ilgili çıktılarda yapılabilen tasarrufların güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki iki kriter gerçekleştiği zaman hükümet birimleri gelirlerini muhasebe içi izler.

Hükümet birimin gelirleri birim tarafından kontrol edilen kullanım ücretleri (harçlar), para cezaları ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. Gelir tanımına uygun olmak şartı ile hükümet biriminin net aktiflerinde artışa neden olan, ortaklardan katkılar dışındaki tüm girdilerin gelir kapsamına dahil edilmesi gerekmektedir.

Hükümet biriminin gelirleri arasında yer alan kullanım ücretlerinin para cezalarının gelir olarak kayıtlarda izlenmesi bu ücretleri meydana getiren varlıkların idaresinin ve kullanım haklarının hükümet birimine ait olması gerekir. Eğer bu gelirler üzerinde kullanım hakkına sahip değilse herhangi bir harcama yetkisi yoktur ve kendi faaliyetlerinin finansmanında kullanamaz.

Yukarıda diğer gelirler olarak nitelediğimiz girdiler;

- i- Raporlama dönemi süresince meclis tarafından verilen ödenekler,
- ii- Hükümet borç fonlarından aktarılan ödenekler,
- iii- Vergiler,
- iv- Bağış ve yardımlardan oluşmaktadır.

i- Raporlama Dönemi Süresince Meclis Tarafından Verilen Ödenekler

Hükümet kendi birimlerine tahsis ettiği fonlara ilaveler yapabilir veya bu birimlerin borçlarını silebilir. Bu tür işlemlerin gelir olarak mı yoksa ortaklardan katkılar olarak değerlendirileceği tartışma konusudur. Bu standart tarafından bildirilen görüşe göre Avustralya'da geleneksel işletme yönetim modellerini uygulayan hükümet birimlerine meclis tarafından sağlanan

ödeneklerin ve borç azaltımlarının gelir olarak kabul edileceği yolunda hükümler mevcuttur.

Hükümet birimine raporlama dönemi süresince kontrol yetkisi sağlayan ortaklardan katkılar niteliğinde olan ödenekler dışındaki meclis ödenekleri gelir olarak kayıtlara alınmalıdır. Eğer bu ödenekler ortaklardan katkılar niteliği taşıyorsa, bu durumda hükümet birimi bu ödeneği doğrudan doğruya özkaynağına ekleyecektir.

Meclis ödenekleri; gider ödenekleri, sermaye, çalışma ve hizmet ödenekleri ve diğer ödenekler olarak gruplandırılabilir.

Ödenek kontrolü, hükümet biriminin fon ödeneklerinden yararlanması ile birlikte başlar. Hükümet birimleri ödeneklerle ilgili düzenlemeleri yapmakla yükümlüdürler. Hükümet birimleri fon ödeneklerini mal ve hizmet ihtiyacının karşılanması için kullanabilirler.

Avustralya'da hükümet birimleri meclis tarafından kendilerine ayrılan ödenekten ancak harcamayı yaptıktan sonra yararlanabilmektedirler. Mal ve hizmet iktisapları veya diğer nedenlerle yapılan harcamalardan dolayı oluşan maliyetlerin karşılanmasına mukabil alınan ödenekler de gelir yazılmaktadır. Bu yöntemde hükümet birimleri raporlama dönemi içerisinde herhangi bir harcama ya da bir borcu ifa etmeden bu fonlardan yararlanamazlar. Ancak bu konuda Avustralya'nın çeşitli bölgelerinde farklı uygulamalar da mevcuttur.

Avustralya'nın hemen hemen her yönetimi tarafından uygulanmakta olan yöneme göre, hükümet birimlerinin kullanımına verilen ödeneklerin gelir olarak kayıtlara alınıp alınmaması konusunda karar verilirken, öncelikle hükümet birimine belirli bir dönemine mahsus olmak üzere tahsis edilen meblağlara kaynak olan fon ödeneklerinin yapısal süreçlerinin ve koşullarının araştırılması gerekmektedir.

Ödenekler sonucu elde edilen varlıklar hükümet birimleri tarafından finansal durum tablosunda yer alır. Bu fonlar üzerinden aynı zamanda hükümet biriminin idari bir kullanım hakkı doğmuşsa, bu hakka karşılık gelen tutar gelir tablosunda yer almalıdır.

ii- Hükümet Borç Fonlarından Aktarılan Ödenekler

Hükümet birimlerinin kamuya ait borç fonlarından almış oldukları ödenekleri geri ödeme yükümlülükleri yoktur. Bu nedenle, hükümet biriminin bu borcu ödemek için diğer bir kuruluşa varlık transferinde bulunması söz konusu olamaz. “Standart” hükümet birimlerinin kamu borçlanmaları fonlarından geri ödemesiz olarak kullandıkları ödenekleri gelir olarak kayıtlara alınması istenir.

iii- Vergiler

Avustralya devlet muhasebe sisteminde vergilerin toplanması federal yönetiminin yetkisindedir. Dolayısıyla hükümet birimlerinin gelirleri arasında vergi gelirleri yer almaz.

Kamu kuruluşları, kendilerine yapılan yardımları karşılıksız transfer olarak kabul ederler. Karşılıksız transferler arasında bağış şeklinde alınan transferler, hibe ve hediyeler, kabul edilen ücretsiz mal ve hizmetler yer alır.

Bu karşılıksız transferler kamu kuruluşu tarafından kontrol ediliyor ise gelir olarak kayıtlara alınır.

Transferlere konu olan varlıklar kayıtlara, kamu kuruluşu ile transferi yapan taraf arasında yapılan anlaşmaya göre varlığın kamu kuruluşu açısından elde edildiği anda alınır.

Yardım veya varlık transferine konu olan mal ve/veya hizmetler gerçek değerleri üzerinden değerlendirilir.

Karşılıksız transferlerin bazı durumlarda gider yaratması da söz konusu olabilir. Kamu kuruluşunun belirli bir koşulu yerine getirmek üzere aldığı bir yardım ise ve bu koşul yerine getirememişse kamu kuruluşu söz konusu karşılıksız transferi gider yazarak iade eder.

Varlıkların bağış yolu ile kazanılması ile bu varlıkların hizmet potansiyelinin tüketilmesi aynı zamana rastlayabilir. Bu durumda, kamu kuruluşlarına hibe edilen hizmetler bir taraftan gelirlerde ve aktiflerde bir artışa neden olurken aynı anda varlığın hizmet potansiyelinde azalış şeklinde bir giderin oluşmasına neden olabilir. Bu durumda da, kamu kuruluşunun hizmetlerinden kaynaklanan maliyetler ile elde ettiği gelirlerin ve bunun kaynaklarının faaliyet tablolarında doğru bir biçimde yansıtılabilmesi için bağışın gelir; bağış konusunu oluşturan varlığın tüketilen yararının parasal değerinin gider yazılması gereklidir.

3.2.3.2.2. Giderlerin Tanımı ve Sınıflandırılması

Hükümet birimleri yaptıkları harcamaların raporlama dönemi sonuçlarını gözönünde tutarak, giderlerini faaliyet durum tablosunda göstermelidir. Ancak bunun için;

a) Varlıkların bünyesinde, kullanım ya da gelecekteki ekonomik faydasında ortaya çıkacak kayıplar sonucu meydana gelen bir azalışın ve/veya borçlarda bir artışın meydana gelme olasılığının bulunması,

b) Bu azalışın güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir.

Hükümet biriminin giderleri arasında yer alan transfer harcamaları, yasamanın ve diğer yetkili organların bilgisi dahilinde olmak üzere söz konusu kamu kuruluşlarının faaliyet amaçları doğrultusunda üçüncü kişilere

yapılacak olan transferlerden oluşur. Bu tür transferler; kamu kuruluşunun şahıslara ya da hak sahibi gruplara yaptıkları işsizlik sigortası ödemeleri, aile yardımları, emekli aylıklarına ait ödemeler, felaketzedelere yapılan ödemeler, diğer özel sektör kuruluşlarına ya da yabancı devletlere yapılan bağış ve subvansiyonlar gibi ödemelerini de kapsayabilmektedir.

Aynı dönem içerisinde ödeneklerden transfer nedeniyle yapılan harcamaların gider olarak kayıtlara alınıp alınmayacağı; kamu kuruluşunun transferine konu olan varlıklar üzerinde idari tasarrufun olup olmadığına ve transfer edilecek meblağın kamu kuruluşunun net aktifinde azalışa sebep olup olmamasına bağlıdır.

Transfer ödemelerinden yararlanması öngörülen hak sahiplerinin hangi koşulları yerine getireceği ve transfer edilecek tutarın tespiti hususunda yasama organı ve diğer ilgili kuruluşlar yetkilidir. Transferi yapacak olan kamu kuruluşunun bu konu üzerinde herhangi bir yetkisi olmadığı gibi, transferin yapılacağı fon üzerinde herhangi bir idari kontrolü bulunmamaktadır. Burada kamu kuruluşu sadece transfer işlemlerinin yürütülmesinden sorumlu bir aracı işlevi görmektedir. Bunun doğal sonucu olarak, kamu kuruluşları transfer ödemeleri nedeni ile kendilerine tahsis edilen ödenekleri, gelir veya varlık olarak veya transfer ettikleri bu ödenekleri de gider olarak göstermezler. Kamu kuruluşlarının yönetimlerinde bulunmayan ancak sadece transfer işleminden sorumlu oldukları söz konusu tutarları finansal tablolarında dipnot olarak verirler.

Kamu kuruluşu transfer harcamaları nedeni ile kendisine tahsis edilen ödenekleri kontrol altına almışsa, bu ödenekler kamu kuruluşu yönetimin altına alındığı andan itibaren kuruluşun varlıklarında ve gelirinde bir artışa neden olacaktır. Kuruluş raporlama dönemi içerisinde transferin yapılabilmesi gerekli olan koşulları yerine getiren alıcıya bu transferi yapmakla yükümlüdür. Ancak kamu kuruluşu transfer etmesi gereken tutarı dönem sonu itibari ile transfer etmemiş ise, bu tutarları borç olarak kayıtlarına almalıdır. Öte

yandan, transferin yapılabilmesi için gerekli olan yeterlilik koşulları bulunulan dönem içerisinde değilse, gelecek dönemlerde gerçekleştirilecek ise transfer edilecek tutar gelecek dönemlerde ödenir. İçinde bulunulan dönemde borç olarak kayıtlara alınmaz.

Hükümet birimlerinin finansal tablolarında, giderlerini sınıflandırarak açıklamaları ve raporlama dönemi içerisinde herhangi bir bedel ödemeksizin elde ettikleri mal ve hizmetleri gerçek veya nominal değerleri üzerinden beyan etmeleri sonucunda ilgiler açısından;

a) Kamu kuruluşunun raporlama dönemi içerisindeki faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerinin yapısal özellikleri (örneğin; kamu kuruluşunun giderlerine esas olan kalemlerden, personele yapılan ödemeler, kira giderleri veya amortisman giderleri gibi) ile ilgili olarak yapılacak değerlendirmelerine,

b) Kamu kuruluşunun hizmet teslim faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetlerinin finansmanında hizmet karşılığında tahsil edilen kullanıcı ücretlerinden ve cari ödeneklerden hangi oranlarda yararlanıldığının, diğer çeşitli ödeneklerin kamu kuruluşunun finansal durumu üzerindeki etkilerin ve kamu kuruluşunun kendi öz kaynakları üzerinde yaptığı işlem ve muamelelerin daha kolayca tespit edilmesine olanak tanır.

Giderler; her ana gider grubuna göre ve her gider grubu açısından kamu kuruluşunun programlarına karşılık gelen bu programlara karşılık gelmeyen tutarlar olarak gösterilir.

Bir kamu kuruluşu yükümlülüklerinin artmasına neden olabilecek farklı faaliyetlerde üstlenebilir. Bu faaliyetler sonucunda meydana gelebilecek harcamalar bu faaliyetleri takip eden yetkili organ tarafından karşılanır ve bu kamu kuruluşunda gider yaratmaz.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İÇİN DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ÖNERİSİ

1. Devlet Muhasebe Sisteminin Amacı ve Kapsamı

Muhasebenin işlevlerine baktığımızda kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve yorumlamayı görmekteyiz¹.

Ülkemizde uygulanan nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde raporlama ve dolayısı ile yorumlama işlevlerinin yerine getirildiğini söylemek mümkün değildir. Bu sistemde raporlama ve yorumlama görevlerinin temel dayanağını oluşturan bilanço bile düzenlenememektedir.

Bilindiği üzere, muhasebe; “işletme dili”, “bilgi sistemi” olarak da nitelenmektedir. Muhasebenin devlet açısından da devlet örgütlenmesinin finansal dili ve bütçe ve diğer mali kararlar için de sağlıklı bir bilgi kaynağı olmasını temin edecek bir bilgi sistemi olmasını temin etmek hedef alınarak bir devlet muhasebe sistemi önerilmeye çalışılmıştır.

Önerilen muhasebe sisteminde devlet muhasebesinin aşağıda yer alan amaçları gözönünde bulundurulmuştur.

- i- Devletin sahip olduğu varlıkları ile kaynaklarının izlenebilmesi,
- ii- Bir hesap dönemi içinde (6 aylık veya yıllık vb.) ortaya çıkan sonuçlar ile bütçe hedeflerinin karşılaştırılmasına olanak sağlanması,
- iii- Dönem sonları itibari ile finansal durumun, belirli dönemler itibariyle de faaliyet sonuçlarının ilgililere, ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor edilmesi.

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 9-11.

Dünya ülkeleri içinde birçok devlet 1990'lardan itibaren kendi devlet bilançolarını kamuoyunun bilgisine sunmaya başlamıştır.

Türkiye devleti de kendi finansal raporlama çerçevesini kurarak uluslararası muhasebe ilkelerine uygun kendi devlet bilançosunu düzenlemelidir. Devlet bilançosu, devletin millete hesap verme çerçevesini düzenleyen ve saydamlığını sağlayan ana kurumlardan birisidir². Hükümetin bir devlet bilançosu ve bunu tamamlayan finansal tabloları yayınlaması meclisin mali bilgi edinme gereksinimini büyük ölçüde karşılayacaktır.

Türkiye'de "Devlet Bilançosu" aşağıdaki bilançolardan oluşabilir³.

1. Genel Hükümet Bilançosu,
2. Konsolide Kit Bilançosu,
3. Konsolide Belediye Bilançosu,
4. Konsolide Sosyal Güvenlik Bilançosu,
5. Merkez Bankası Bilançosu.

Genel Hükümet Bilançosu ise aşağıdaki bilançolardan oluşur.

- a) Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar bilançosu,
- b) Konsolide fon bilançosu,
- c) Konsolide döner sermayeli kuruluşlar bilançosu.

Fon ve döner sermayeli kuruluşlar bütçe kapsamının dışında olduğu için genel ve katma bütçeli kuruluşların dışında gösterilmektedir.

Konumuz gereği çalışmamızda sadece Tekdüzen Hesap Planı'na uyumlu ayrıntılı genel ve katma bütçeli kuruluşların bilançosu önerisi sunulacaktır.

² İzak ATİYAS ve Şerif SAYIN: a.g.yayın, 42.

³ İzak ATİYAS ve Şerif SAYIN: a.g.yayın, 43.

Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar Bilançosu aşağıdaki tablolardan oluşur.

Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar Bilançosu

- a) Bilanço,
- b) Faaliyet Durum Tablosu,
- c) Nakit Akışı Tablosu.

Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar bilançosunun yukarıda sayılan tabloları ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

2. Devlet Muhasebesi İlkeleri

2.1. Temel Kavramlar ve Muhasebe İlkelerinin Açıklanması

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan temel kavramlardan aşağıda sıralanan dokuz kavramın devlet muhasebesi için uygulanacağı buna karşılık üç kavramın devlet muhasebesi açısından uygulanmasının söz konusu olmayacağı daha önce açıklanmıştı⁴. Tekrardan kaçınmak üzere burada sadece anılmakla yetinilmiştir.

2.2. Devlet Muhasebesine Özel İlkeler

Devlet muhasebesinin kendine özgü özellikleri nedeniyle muhasebenin temel kavram ve ilkeleri yanında aşağıdaki özel ilkelerin esas alınması gerekmektedir.

⁴ Bkz. Bölüm I, 7-9.

- a) Devlet muhasebesinde Tekdüzen Hesap Planı'nın devlet muhasebesine uyarlanmış şekli uygulanır. Hesapların bölümlenmesinde ondalık kod sistemi kullanılır.
- b) Devlet muhasebesinde finansal işlemler yevmiye, defteri kebir ve yardımcı defterlere kayıtlanır. Yevmiye ve defteri kebir belirlenecek esaslar çerçevesinde tasdiğe tabi tutulur.
- c) Bu sistemde yıl sonlarında saymanlıkların varlıkları ile giderleri "Saymanlık Cari Hesabı" na alacak yazılarak, borçları ve gelirleri ise borç yazılmak suretiyle merkezde, füzyon edilir.
- d) Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili harcamalar saymanlıklarda izlenir. Tamamlanan yatırımlar merkez muhasebe birimince aktifleştirilir.
- e) Yeniden değerlendirme ile amortisman ayırma işlemi merkez muhasebe birimince yapılır.
- f) Bütçe gelir ve gider hesapları, yıllık bütçe kanunları ile diğer mevzuatla bütçe gelir-gideri olarak tanımlanan işlemleri kapsar.
- g) Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre belirlenir. Önceki yılların gelirlerinden doğan alacaklara ilişkin tahsilat ile önceki dönem giderlerinden doğma borçlara ilişkin ödemeler ayrı ayrı izlenir. Böylelikle gelir ve giderlerin bütçe hedefleri ve ödenekleri ile kontrolü sağlanır. Aynı şekilde henüz tahsil edilmediği için bütçe geliri sayılmayan gelirler ile henüz ödenmediği için bütçe gideri sayılmayan giderlerin ve amortismanların giderleri içinde gösterilmesini sağlayacak gider hesapları oluşturulur. Gider kontrolü amaçlanmıştır.

- h) Bütçe gelir ve gider hesaplarına kayıtlanan tutarların gerek gelir ve gider hesapları ile gerekse bilanço hesapları ile ilişkilendirilmesinde yansıtma hesapları kullanılır.
- i) Gelir ve gider hesapları, bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın tahakkuk ettirilen her çeşit gelir ve giderleri kapsar.
- j) Bütçe ile gelir ve gider hesaplarına kayıtlanan tutarlar, yıl sonunda Merkez Muhasebe Birimi tarafından yansıtma hesapları karşılığında kapatılır. Kapatma işlemine esas olan tutarlar faaliyet tablosu dipnotlarında ayrıca yer alır.
- k) Merkez Muhasebe Birimi'nde fuzyon edilen gelir ve giderlerin farkı "Dönem Faaliyet Sonucu" hesabına aktarılır.
- l) Varlık, kaynak, gelir ve gider hareketleri dışında kalan ve muhasebenin bilgi verme işlevine ilişkin işlemler ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerle ilişkin işlemler "Nazım Hesaplar"da izlenir. Nazım hesapların kalanları bilanço dipnotlarında yer alır.

3. Devlet Muhasebe Sisteminde Özellik Arzeden Uygulama Esasları

Yukarıdaki ilkelere ek olarak, devlet muhasebesinin uygulamasına yön verecek aşağıdaki esasların da belirlenmesi gerekmektedir.

1. Devlet Muhasebesi'nde Değerleme,
2. Devlet Muhasebesi'nde Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması,
3. Devlet Muhasebesi'nde Gider Akışı.

3.1. Devlet Muhasebesinde Değerleme

Muhasebede değerlendirme, işletme faaliyetlerine aktif ve pasiflere anlamlı parasal miktarların tayin edilme sürecidir⁵.

Özel sektör muhasebesinde varlıkların ve borçların değerlemesine ilişkin yöntemler arasında seçim yapılması önemli bir muhasebe politikasıdır. Aynı şekilde çağdaş devlet anlayışının değişmesi ve devletin toplumu ekonomik yönden düzenleyici bir rol alması ile milli ekonomiye kattığı değerler büyük önem kazanmış, dolayısıyla devlet elinde bulundurduğu varlıkların değerini bilmek zorunda kalmıştır. İşte bu nedenden dolayı devletin sahip olduğu varlıkları ve borçları değerlendirme işlemine tabi tutması gerekir.

Devletin sahip olduğu varlıkların gerçek değeriyle bilançoda yer almaları kamunun verimlilik analizlerinde, esas alınacak maliyet unsurunun tespiti açısından da önemlidir.

Kamu varlıkları ve borçların bilançoda hangi değerlerle yer alacağı aşağıda tablo şeklinde sunulmuştur.

⁵ Nalan AKDOĞAN ve Hamdi AYDIN: a.g.e., 388.

Tablo 19: Bilanço Kalemlerin Değerleme Tablosu

Bilanço	İtibari Değer	Kayıtlı Değer	İşlem Tarihindeki Kur	Edinme Maliyeti	Cari Maliyet
HAZIR DEĞERLER					
Kasa	X				
Alınan Çekler	X				
Bankalar		X			
Döviz ^{1*}			X		
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri - Türk Paralı Çekler - Yabancı Paralı Çekler	X		X		
Değiştirilen Paralar	X				
MENKUL KIYMETLER				X	X
ALACAKLAR ^{2* 3*}		X			
STOKLAR ^{4*}				X	
MALİ DURAN VARLIKLAR				X	
Arazi ve Arsalar				X	
Binalar ^{5*}				X	
Tesis Makine ve Cihazlar ^{5*}				X	
Taşıtlar				X	
Demirbaşlar				X	
Altyapı Varlıkları ^{6*}					X
BORÇLAR ^{2*}		X			

Kaynak: Tarafımızdan önerilmiştir.

^{1*} Yabancı paralı varlık ve kaynaklar TL cinsinden izlenir. Dönem sonlarında yabancı paralı işlemlerin değerlemesinde esas alınacak kurlar T.C. Merkez Bankası'nca belirlenen kurlardır. Dönem sonu itibariyle ortaya çıkan kur farkları "Parasal Kayıplar İçin Ayrılan Karşılıklar" hesabına kaydedilir.

- 2* Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde senetli alacakların ve borçların reeskont işlemine tabi tutulması gerekir. Ancak devlet muhasebesinde senetli alacak ve borç olmadığı için reeskont işleminin uygulanması söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla alacak ve borçlar bilançoda tasarruf değeri ile değil kayıtlı değeri ile yer alacaktır.
- 3* Şüpheli alacak niteliğine sahip alacaklar için muhasebenin “ihtiyatlılık” kavramı gereğince karşılık ayrılmalıdır. Yine devlet muhasebesinde ihtiyatlılık kavramı söz konusu olmadığına göre karşılık ayırma işlemi de uygulanmayacaktır.
- 4* Stok edinme maliyeti; satın alma, mamule dönüştürme maliyetleri ile stokları satışı ve kullanılır duruma getirmek için katılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır (IAS 2, paragraph 7).
Satın alınan stoklarda edinme maliyeti alış fiyatı, gümrük vergileri, taşıma, yükleme ve boşaltma maliyetleri ve stokların elde edilebilmeleri için doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır.
- 5* Sahip olunan bina ve teçhizat için değerlemede tarihsel maliyet kullanılabilir. Ancak ilk düzenlenecek bilanço için sahip olunan tüm maddi duran varlıklar için cari maliyet bir kerelik uygulanır. Daha sonra edinilen bu tür maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilip yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmalıdır.
- 6* Kamu varlıkları içinde yer alan altyapı varlıkları diğer varlıklardan farklı özellikler taşımaktadır. Altyapı varlıklarını tarihsel maliyetlerle değerlemek; harcamaların farklı dönemlerde yapılması nedeniyle mümkün olmamaktadır. Altyapı varlıklarının değerlemesinde cari maliyet yöntemi uygulanabilir.

3.2. Devlet Muhasebesinde Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması

Mevcut devlet muhasebe sistemimiz nakit esasına dayalı olduğundan maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayırma işlemi yapılmamaktadır.

Devletin kâr amaçlı bir işletme olmadığı ve bu nedenle kâr/zarar etmesi söz konusu olmayacağına göre maddi duran varlıkların amortismanına tabii tutulmaması gerektiğini ileri süren görüşler vardır. Devlet faaliyetlerinde kâr/zarar söz konusu olmasa da devletin performansını ölçmenin yolu hizmetlerin maliyetinin doğru olarak tespit edilmesinden geçer.

Bizce; devlet muhasebesinde maliyetlerin doğru bir biçimde tespit edilebilmesi için maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabii tutulması gerekir.

Uluslararası devlet muhasebe taslaklarında da amortisman uygulamasının uygulanacağı konusunda mutabakata varıldığı gözlenmektedir.

Arsa ve araziler dışında kalan maddi duran varlıklar olarak; binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar için TMS 8 ve TMS 9'daki hükümleri uygulayabiliriz⁶. IFAC-PSC de bu tür maddi duran varlıklar için IAS 16 no'lu standardın hükümlerinin geçerli olduğunu belirtmiştir⁷.

Buna göre;

- i. Bu değerler için amortisman uygulanmalıdır.
- ii. Amortisman TMS 8 madde: 2'deki gibi; "Duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde belirlenen azalışlar olarak ayrılmalıdır.
- iii. Boş arsa ve araziler amortisman uygulanması dışında kalmalıdır (TM 8 madde: 25).

⁶ TMS 8 ve TMS 9.

⁷ IAS 16 Property, Plant ve Equipment.

iv. Amortisman ayırmada endirekt kayıt yöntemi benimsenmelidir.

v. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanlar kendi bölümlerinde açılacak "Birikmiş Amortismanlar ve İtfa Payları" hesaplarında izlenmelidir.

Aşağıda maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulaması tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 20: Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Tablosu

I- Maddi Duran Varlık Kalemleri	Amortisman Yöntemi	Ekonomik Ömür
A- Arazi ve Arsalar		
1- Ham arazi	Amortismanına tabi değil	-
2- Yapılanmış arazi	Normal	20-90 yıllar
3- Madenler, taş ocakları, yataklar	Normal	muhtemel kazı süresine göre
4- Ormanlar	Amortismanına tabi değil	-
5- Tarımsal Araziler	Amortismanına tabi değil	-
B. Binalar ^{1*}	Normal	20-90 yıllar
C. Taşıtlar ^{1*}	Normal	3-5 yıllar
D. Tesis, Makine ve Cihazlar ^{1*}	Normal	3-5 yıllar
E. Demirbaşlar ^{1*}	Normal	3-5 yıllar
F. Altyapı Varlıkları ^{2*}	Normal	20-100 yıllar
II- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Normal	3-5 yıllar

Kaynak: Tarafımızdan önerilmiştir.

- 1* Burada yer alan tüm maddi duran varlıkların amortisman paylarının hesaplanmasında kullanım süreleri göz önüne alınır.
- 2* Kamu sektöründe maddi duran varlıklar içinde yer alan altyapı varlıkların ekonomik faydalarının uzun bir sürede tüketilmesine dayanılarak bu tür varlıklar için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı tartışma konusudur.

Bu tür varlıkların kullanım süresi ne olursa olsun herhangi bir gider yaratmayacağı savı bizce yanlış bir değerlendirme olur.

Bu tür kamu varlıkları için amortisman ayrılması konusunda uluslararası muhasebe devlet taslaklarında değişik yaklaşımlar geliştirilmiş bunlardan "gider karşılığı ayırma" yaklaşımı daha çok benimsenmiştir. Bu yaklaşımda; varlık sisteminin korunabilmesi için gelecekte ne kadar harcama yapılması gerektiğine dair tahminler yapılır ve bu tahminlere göre hesaplanan karşılık kadar gider yazılır.

Sahip olunan maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme işlemi de yapılmalıdır. Oluşan yeniden değerlendirme artışları özvarlık içinde ayrı bir başlıkta izlenmelidir. Yeniden değerlendirme işlemi amortisman tabi olmayan arsa ve arazileri de kapsamalıdır.

Yeniden değerlemeye tabi duran varlıklardan dönem içinde elden çıkarma gerçekleştiğinde amortismanda olduğu gibi yeniden değerlendirme artışı da kapatılır. Oluşan gelir ilgili sonuç hesaplarında izlenir.

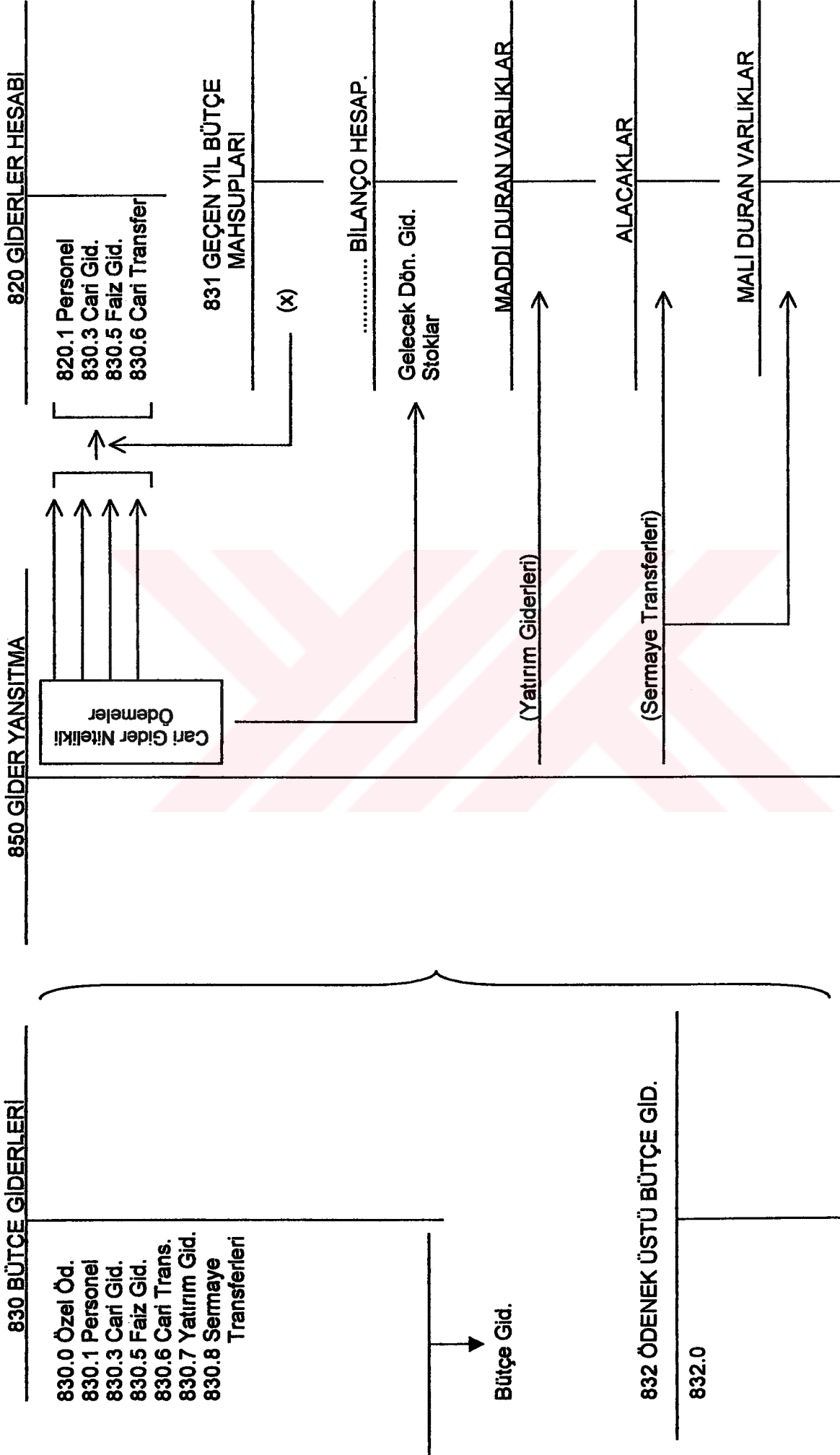
3.3. Devlet Muhasebesinde Gider Akışı

Dönem içinde gerçekleşen giderler, 830 no'lu "Bütçe Giderleri" hesabında izlenecektir. Böylelikle dönem içi harcamalar ile bütçe ödeneklerinin karşılaştırılıp gider kontrolüne imkan sağlanır.

Dönem sonunda faaliyet dönem sonucunu ilgilendiren gider 850 "Gider Yansıtma Hesabı" ile 820 "Giderler" hesabına aktarılır. Buna karşılık bütçe giderleri içinde yer alan ancak dönem faaliyet sonucunu etkilemeyen "Yatırım Giderleri" "Maddi Duran Varlıklar" "Sermaye Transferleri" ise ilgili bilanço aktif hesaplarına aktarılır.

Faaliyet sonucu ile ilgili personel giderleri, cari giderler, faiz giderleri ve cari transfer harcamaları içinde yer alıp da bir sonraki dönemi ilgilendiren tutarlar "Gider Yansıtma" hesabı yardımı ile "Gelecek Dönem Giderleri" ne aktarılır. Böylelikle devlet muhasebesi sisteminde de dönemsellik ilkesine uyulmuş olacaktır. Giderler içinde yer alan 832 "Ödenek Üstü Bütçe Giderleri" için de yukarıdaki esaslar geçerlidir.

Tablo 21: Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Gider Akış Tablosu



Kaynak: Tablo tarafımızdan geliştirilmiştir.

4. Devlet Muhasebesinde Hedeflenen Raporlar

Türkiye için önerilen devlet muhasebe sisteminde tahakkuk esası benimsenmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması sonucu aşağıdaki finansal tablolar düzenlenecektir.

- i - Bilanço; varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile devlet faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlayacaktır.
- ii - Faaliyet Durum Tablosu; gelecekteki nakit akımlarını değerlemede yararlı bilgiler sağlayacaktır.
- iii - Nakit Akış Tablosu; tüm ilgililer için yararlı bilgiler sağlayacaktır.

Devlet muhasebesinde hedeflenen söz konusu raporlar aşağıda tanıtılmıştır.

4.1. Bilanço

Bilançonun kendisinden beklenen yararı sağlayabilmesi, belirli biçimsel yapıya kavuşturulmasına bağlı olduğu gözönünde tutularak; düzenlenecek bilançoda aktif hesaplar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise öncelikli ödeme esası dikkate alınarak kısa vadeli kaynaktan uzun vadeli kaynağa doğru sıralanmalıdır⁸.

Devletin niteliği gözönünde tutulduğunda devlet bilançosunda kendine özgü bir özkaynak kaleminin oluşacağı açıktır. Devletin varlıkları ile borçları arasındaki olumlu fark özkaynak grubunda izlenecek, cari yıldaki gelir fazlaları bu tutara eklenecek, gider fazlaları bu farktan indirilecektir.

Devlet bilançosunun biçimsel yapısı aşağıdaki gibi olmalıdır.

⁸ Nalan AKDOĞAN ve Nejat TENKER: a.g.e., 65.

Tablo 22: Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Bilanço

I- DÖNEN VARLIKLAR A- Hazır Değerler B- Menkul Kıymetler C- Kamusal Gelirlerden Alacaklar D- Hazine Alacakları E- Diğer Alacaklar F- Stoklar G- Değer Hareketleri H- Diğer Dönen Varlıklar	III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR A- İç Mali Borçlar B- Dış Mali Borçlar C- Mal ve Hizmet Alımlarından Kaynaklanan Borçlar D- Emanet Niteliğinde Yabancı Kaynaklar E- Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler F- Borç ve Gider Karşılıkları G- Değer Hareketleri H- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
II- DURAN VARLIKLAR A- Hazine Alacakları B- Mali Duran Varlıklar C- Maddi Duran Varlıklar D- Maddi Olmayan Duran Varlıklar E- Diğer Maddi Duran Varlıklar	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR A- İç Mali Borçlar B- Dış Mali Borçlar C- Borç ve Gider Karşılıkları
	V- ÖZKAYNAKLAR A- Başlangıç Öz Varlığı B- Yeniden Değerleme Değer Artışları C- Bağış ve Hibeler D- Dönem Faaliyet Sonucu

Görüldüğü gibi Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre düzenlenen bilançonun biçimsel yapısı ile önerilen devlet bilançosunun

biçimsel yapısı paralellik göstermektedir. Ancak aktif ve pasif tablolarının kendi içindeki bölümlenmesi, devletin kendine özgü niteliği nedeniyle farklı olacaktır.

4.2. Faaliyet Durum Tablosu

Devletin hedefi kârlılık değil, kamu hizmetlerinin sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesidir. Ayrıca devletin büyüme hedefi de gözardı edilmemelidir.

Biz de çalışmamızda kamu sektöründe hedef kârlılık olmadığı için, gelir tablosu yerine devletin faaliyet sonucunu göstermesi açısından “faaliyet durum tablosu” nun düzenlenmesini öneriyoruz.

Faaliyet durum tablosunun düzenlenmesi finansal performansı göstermesi açısından önemlidir.

Faaliyet durum tablosunda, devletin gelirleri ve giderleri yer almaktadır. Faaliyetler sırasında katlanılan giderler ve bu faaliyetlerin sonucunda elde edilen gelir arasındaki fark faaliyet dönem sonucu olarak yer almaktadır.

Faaliyet durum tablosu genel olarak devletin gelir kaynakları ile bu kaynakların faaliyet alanlarına ne şekilde ve hangi oranda tahsis edildiklerini göstermektedir.

Faaliyet durum tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

Tablo 23: Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Faaliyet Durum Tablosu

I- FAALİYET DÖNEMİ GELİRLERİ	X
A- VERGİ GELİRLERİ	X
1- Gelirden Alınan Vergiler	
- Gelir Vergisi	
- Kurumlar Vergisi	
2- Servetten Alınan Vergiler	
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	
- Veraset ve İntikal Vergisi	
3- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	
- Katma Değer Vergisi	
- Ek Vergi	
- Taşıt Alım Vergisi	
- Akaryakıt Tüketim Vergisi	
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	
- Damga Vergisi	
4- Dış Ticaretten Alınan Vergiler	
- Gümrük Vergisi	
- İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi	
- Diğer Dış Ticaret Gelirleri	
VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI	(1) X
B- VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER	X
1- Devlet Payı, Kurumlar Hasılatı, Hizmet Gelirleri, Cezalar ve Harçlar	
- Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı	
- Devlet Payları	
- Belli Giderler Karşılığı Gelirler	
- T.C. Merkez Bankası Safi Hasılatı	
2- Patrimuvan Gelirlerinden Alacaklar	

- Taşınmaz Mallar Gelirleri
- Taşınır Mallar Gelirleri
- Hazine Portföyü ve İştirakleri Gelirleri
- Döner Sermayelerden Gelirler
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve
İDT'lerden Sağlanacak Gelirler
- Faizler, Taviz ve İkrazlardan Geri
Alınanlardan Alacaklar
- Cezalardan Alacaklar
- Çeşitli Gelirler
- Harçlardan Alacaklar

3- Hibe ve Yardımlar ve Fonlar

- Hibe ve Yardımlar
- Fonlar
- Diğer Gelirler

VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER TOPLAMI (2) X _____

GELİRLER TOPLAMI (1+2) X

II- FAALİYET DÖNEMİ GİDERLERİ

- 1- Özel Ödenekler
- 2- Personel Giderleri
- 3- Diğer Cari Giderler
- 4- Amortisman Giderleri
- 5- Faiz Giderleri
- 6- Cari Transferler

GİDERLER TOPLAMI (4) X _____

III- OLUMLU / OLUMSUZ DÖNEM FAALİYET SONUCU (3-4) X _____

(Toplam Gelirler - Toplam Giderler)

Kaynak: Tarafımızdan önerilmiştir.

4.3. Nakit Akış Tablosu

Devlet muhasebesinin hedeflediği raporlardan nakit akışı tablosunda da bir dönemdeki nakit girişleri ve çıkışları yer almaktadır.

Nakit akışı tablosu aşağıdaki gibi düzenlenmelidir.

Tablo 24: Devlet Muhasebe Sistemi Önerisinde Nakit Akış Tablosu

I- NAKİT GİRİŞLERİ		X
A- BÜTÇE GELİRLERİNDEN GİRİŞLER	X	
1- Bütçe Gelirleri	+	
2- Alacaklardaki Artışlar	-	
3- Alacaklardaki Azalışlar	+	
B- BORÇLANMA KAYNAKLARI	X	
1- Yurtiçi Borçlanmalar		
2- Yurtdışı Borçlanmalar		
C- DİĞER GİRİŞLER	X	
Toplam Nakit Girişleri		X
II- NAKİT ÇIKIŞLARI		
A- BÜTÇE GİDERLERİNDEN ÇIKIŞLAR	X	
1- Bütçe Giderleri	+	
2- Borçlardaki Artış	-	
3- Borçlardaki Azalış	+	
B- KREDİ ÖDEMELERİ	X	
1- Yurtiçi Kredi Ödemeleri		
2- Yurtdışı Kredi Ödemeleri		
C- DİĞER ÇIKIŞLAR	X	
Toplam Nakit Çıkışları		X
Fark		±
ÖNCEKİ YILDAN DEVİR		+
GELECEK YILA DEVİR		=

5. Devlet Muhasebesi Hesap Planı

Önerdiğimiz devlet muhasebesi hesap planında bilanço hesapları, gelir-gider hesapları ve bilanço dışı hesaplar yer alacaktır.*¹

5.1. Bilanço Hesapları

5.1.1. Aktif Hesaplar

Devlet muhasebesi hesap planında aktif, dönen ve duran varlıklar olarak ayrılmıştır.

Dönen varlıklar, devletin normal faaliyet dönemi içinde (halen takvim yılı) paraya çevrilmesi ve kullanacağı tahmin edilen varlıklardan oluşmaktadır.

Duran varlıklar ise bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek varlıklardır.

Bu gruplar aşağıda incelenecektir.*²

*¹ Önerilen devlet muhasebesi hesap planı oluşturulurken Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN ve Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL'ün bu konuda yayınlanmamış çalışmasından yararlanılmıştır.

*² Önerilen hesap planında yer alan hesaplara ilişkin açıklamalarda sadece devlet muhasebesi için özellik arz eden hesaplara yer verilecektir. Özel kesim için hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı'ndaki açıklamaların devlet muhasebesi içinde geçerli olduğu için hesaplara ayrıca değinilmeyecektir.

5.1.1.1. Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar; nakit ve bankada tutulan varlıklar ile normal şartlarda en fazla bir yıl içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık kalemlerini kapsar.

Dönen varlık grubunun bilançodaki alt bölümleri ve hesap planındaki grup kodları tekdüzen hesap planına uygun olarak aşağıda verilmiştir.

Hesap Planı Grup Kodu	Dönen Varlıkların Bilançodaki Alt Bölümleri
1	I- Dönen Varlıklar
10	A- Hazır Değerler
11	B- Menkul Kıymetler
12	C- Kamusal Gelirlerden Alacaklar
13	D- Hazine Alacakları
14	E- Diğer Alacaklar
15	F- Stoklar
16	G- Değer Hareketleri
19	H- Diğer Dönen Varlıklar

Dönen varlık grubun biçimsel yapısını yukarıda verdikten sonra içerik yönünden değerlendirilecektir.

10- HAZIR DEĞERLER

Devletin nakit olarak elde ve bankada bulunan varlıkları ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkanı bulunan varlıkları kapsar. Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
100	Kasa
101	Alınan Çekler
102	Bankalar
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
104	Döviz Hesabı
105	Döviz Hesabı Üzerine Düzenlenen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
107	Değiştirilen Paralar Hesabı

102- BANKALAR HESABI

Saymanlıklar tarafından banka yoluyla yapılan ödemeler veya göndermeler ile saymanlık adına bankaya yatırılan paralar bu hesapta izlenir. Mevcut devlet muhasebe sisteminde Defterdarlık Hazine Cari Hesabı, tek hazine sistemine dahil saymanlıklar için açılmıştır. Ayrı bir hesap olarak yer almaktadır.

Bu hesap planında ise Defterdarlık Hazine Cari hesabı bankalar hesabının bir alt hesabı olarak yer almıştır ve ismi "Genel Hazine Cari Hesabı" olarak değiştirilmiştir.

104- DÖVİZ HESABI

Tekdüzen Hesap Planı'nda yabancı paralı işlemler hesapların bütünlüğünün bozulmaması açısından ilgili olduğu hesapta izlenmektedir. Bu nedenle ayrı bir döviz hesabı yoktur. Ancak devlet muhasebesi hesap planında yabancı para mevcutlarının özel niteliği dolayısıyla, ayrı bir hesapta izlenmesi uygun görülmüştür.

Bu hesapta, saymanlık veznelerince konvertibl yabancı paralardan yapılan tahsilatlar ile bankalarda saklanması gereken konvertibl yabancı paralar ile bunlardan yapılan ödeme, iade ve göndermeler izlenir.

Yabancı paralı işlemler en son döviz kurundan Türk lirasına çevrilerek muhasebe kayıtlarında izlenir.

107- DEĞİŞTİRİLEN PARALAR HESABI

Dolaşımdan kaldırılan paralara ilişkin işlemler bu hesapta izlenir. Bu hesap mevcut sistemde de yer almaktadır.

11- MENKUL KIYMETLER

Bu grupta, ödemelerde kullanılmak üzere saymanlıklara gönderilen ve hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden kamu ve özel kesimi tahvil senet ve bonoları izlenir.

Hazine malı altın, gümüş gibi kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para, pul gibi diğer çeşitli menkul kıymetlerin izlenmesi amacıyla kullanılır.

Ancak kâr amaçlı kuruluşlarla karşılaştırıldığında bir devletin senetlere veya kısa vadeli menkul kıymetlere yatırım yapması beklenemez. Buna karşılık, herhangi bir nedenle kısa dönem için elde tutulan pazarlanabilir menkul değerler, bu hesabın alt bölümlerinde izlenebilir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
111	Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı
118	Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

111- TAHVİL SENET VE BONOLAR HESABI

Ödemelerde kullanılmak üzere saymanlıklara gönderilen kamu kesimi tahvil senet ve bonoları ve hazine malı özel ve kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları bu hesapta izlenir.

118- DİĞER MENKUL KIYMETLER HESABI

Hazine malı olarak saymanlıklara gönderilen altın ve altın dışındaki kıymetli madenler, antika niteliğindeki menkul kıymetler bu hesapta izlenir.

12- KAMUSAL GELİRLERDEN ALACAKLAR

Bu grup vergi, vergi dışı normal gelir ve özel gelir olarak tahakkuk eden tutarlar ile bunlardan takibe alınanlar ve tecil veya tehir edilenlerin izlenmesi için kullanılır. Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
120	Gelirlerden Alacaklar
122	Gelirlerden Takipli Alacaklar
123	Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar

120- GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI

Vergi, vergi dışı normal gelir ve özel gelir olarak tahakkuk ettirilen tüm gelirler bu hesapta izlenir.

122- GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI

Mevzuat gereğince devlet alacaklarından takibe alınanlar bu hesapta izlenir.

Bu hesap karşılık ayırma işlemi hariç, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki şüpheli ticari alacaklar hesabı gibi çalışmaktadır.

123- GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI

Mevzuat gereğince devlet alacaklarında tecil veya tehir edilen tutarlar bu hesapta izlenir.

13- HAZİNE ALACAKLARI

Bu grup devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalarda genel bütçe dışında kalan daire ve kurumlarca ödenmesi gereken borçlar, hazinece verilen avans ve krediler ve ikrazların izlenmesi amacıyla kullanılır.

Genel bütçe dışındaki daire ve kurumlar; katma bütçeli daireler, belediyeler, il özel idareleri ve diğer kurumlardır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
130	Katma Bütçeli İdarelerden Alacaklar
131	Belediyelerden Alacaklar
132	İl Özel İdarelerinden Alacaklar
133	Diğer Kurum ve Kuruluşlardan Alacaklar
136	Hazinece Verilen Avans ve Krediler
137	Hazinece Verilen İkrazlar

130- KATMA BÜTÇELİ İDARELERDEN ALACAKLAR HESABI

Devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalardan katma bütçeli idarece ödenmesi gereken anapara ve geçici olarak hazine tarafından üstlenilen anapara faizleri ve bu idarelerce hazineye ödenen tutarlar burada izlenir. Mevcut devlet muhasebe sisteminde burada adı geçen idare ve kurumlar tek bir hesap (genel bütçe dışındaki kurum borçları) altında toplanmıştır.

131- BELEDİYELERDEN ALACAKLAR HESABI

Devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalardan belediyelerce ödenmesi gereken anapara tutarları ve geçici olarak hazine tarafından üstlenilen anaparaya ait faizler bu hesapta izlenir.

132- İL ÖZEL İDARELERİNDEN ALACAKLAR HESABI

Devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalardan ödenmesi gereken anapara tutarları ve geçici olarak hazine tarafından üstlenilen anaparaya ait faizler bu hesapta izlenir.

133- DİĞER KURUM VE KURULUŞLARDAN ALACAKLAR HESABI

Bu hesapda 130, 131 ve 132 no'lu hesaplar gibi çalışmaktadır.

136- HAZİNECE VERİLEN AVANS VE KREDİLER HESABI

Mevcut devlet muhasebesinde yer alan bu hesap aynen önerilen plana da dahil edilmiştir. Bütçeyi ilgilendirmeksizin kanuni yetkilere dayanılarak hazinece verilen avans ve krediler bu hesapta izlenir.

137- HAZİNECE VERİLEN İKRAZLAR HESABI

Mevcut devlet muhasebe sisteminde yer alan bu hesap aynen önerilen hesap planına da dahil edilmiştir. Bütçeye konulan ödeneklerden yasal yetkilere dayanılarak yapılan ikrazlar bu hesapta izlenir.

14- DİĞER ALACAKLAR

Bu hesap grubu kamusal gelirlerden alacaklar ve hazine alacakları dışında kalan devlet alacaklarının izlenmesi için kullanılır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
140	Kişi ve Kuruluşlardan Alacaklar
143	Diğer Çeşitli Alacaklar

140- KİŞİ VE KURULUŞLARDAN ALACAKLAR HESABI

Kişi ve kuruluşlardan kamusal gelirlerden alacaklar ve hazine alacakları dışında kalan hukuki veya finansal bir nedenle devlete olan borçların izlendiği hesaptır.

143- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI

Yukarıda sayılan alacak hesaplarından herhangi birine dahil edilemeyen alacaklar bu hesapta izlenir.

15- STOKLAR

Bu grup, devletin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıkları içerir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur ve hesaplar, değer düşüklüğü karşılığı ayrılma konusu dışında Tekdüzen Hesap Planı'nda olduğu gibi çalışır.

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
150	İlk Madde ve Malzeme
151	Yarı Mamuller
152	Mamuller
157	Diğer Stoklar

16- DEĞER HAREKETLERİ

Bu hesap grubu, aynı bütçeli idare saymanlıklar arasındaki nakit ve nakit dışı değer hareketlerinin izlenmesi için kullanılır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
160	Nakit Hareketleri
162	Saymanlıklararası İşlemler

160- NAKİT HAREKETLERİ HESABI

Mevcut devlet muhasebesinde yer alan bu hesap aynen önerilen plana da dahil edilmiştir. Saymanlıkların nakit ihtiyaçları için kullanılır.

162- SAYMANLIKLARARASI İŞLEMLER HESABI

Mevcut devlet muhasebesinde yer alan bu hesap aynen önerilen plana da dahil edilmiştir. Saymanlıkların birbiriyle yaptıkları işlemler bu hesapta izlenir.

19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

Yukarıda belirtilen bölümlere girmediği için kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer dönen varlık kalemleri bu grupta yer alır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
190	Gelecek Aylara Ait Giderler
191	İş Avansları ve Krediler
192	Personel Avansları
193	Mutemetlik Cari Hesabı
194	Konsolosluk Cari Hesabı
196	Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler
197	Sayım Noksanlıkları

191- İŞ AVANSLARI VE KREDİLER HESABI

Mevcut devlet muhasebe sisteminde ita amirleri mutemetlerine verilen avanslar ile adlarına açtırılan krediler, jandarma mutemetlerine verilen avanslar, elçilik ve konsolosluklara gönderilen paralar, madeni para basımı için darphane döner sermayesine verilen avanslar, gemi mutemetlerine verilen aylık ve diğer giderler için verilen avanslar ayrı hesaplardaydı.

Tekdüzen Hesap Planı'na uyum sağlaması amacıyla tüm yukarıda sayılan hesaplar iş avansları hesabı altında toplanmıştır. Yukarıda sayılan tüm avanslar iş avansı niteliğindedir ve bu hesapta izlenir.

193- MÜTEMETLİK CARİ HESABI

Gümrük saymanlıklarının kendilerine bağlı gümrük sayman mutemetleri ile olan nakit ilişkileri bu hesapta izlenir. Bu hesapda avans hesabı niteliğini taşımaktadır.

194- KONSOLOSLUKLAR CARİ HESABI

Dışişleri Bakanlığı saymanlığının elçilik ve konsolosluklarla olan nakit ilişkileri bu hesapta izlenir.

195- MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI

Verilen avans ve kredilerin mahsup dönemine aktarılan tutarları bu hesapta izlenir.

5.1.1.2. Duran Varlıklar

Duran varlıklar; bir yıldan daha uzun sürelerle, devlet faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve bir yılda paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar.

Duran varlık grubunun bilançodaki alt bölümleri ve hesap planındaki grup kodları Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak aşağıda verilmiştir.

Hesap Planı Grup Kodu	Duran Varlıkların Bilançodaki Alt Bölümleri
2	II- Duran Varlıklar
22	A- Hazine Alacakları
24	B- Mali Duran Varlıklar

25	C- Maddi Duran Varlıklar
26	D- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
29	E- Diğer Duran Varlıklar

22- HAZİNE ALACAKLARI

Bu grupta, bir yıldan fazla uzun olmak üzere, devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalardan genel bütçe dışındaki daire ve kurumlarca ödenmesi gereken borçlar ile yasal yetkilere dayanılarak hazine cari hesabından verilen ikrazların izlenmesi amacıyla kullanılır.

Bu grup aşağıdakilerden oluşur.

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
220	Katma Bütçeli İdarelerden Alacaklar
221	Belediyelerden Alacaklar
222	İl Özel İdarelerden Alacaklar
223	Diğer Kurum ve Kuruluşlardan Alacaklar
225	Hazinece Verilen İkrazlar

Yukarıda sayılan tüm hesaplar dönen varlık grubunda yer alan kısa vadeli hazine alacakları hesabında olduğu gibi çalışmaktadır. Bu nedenle burada yer alan hesaplar tekrar açıklanmayacaktır.

24- MALİ DURAN VARLIKLAR

Uzun vadeli amaçlarla elde tutulan ya da bir yıllık süre içinde paraya çevrilme imkanı bulunmayan menkul kıymetlerle, devletin genel bütçe dışındaki kurum ve kuruluşlar ve döner sermayelerdeki payları bu hesapta yer alır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
240	Bağlı Menkul Kıymetler
242	İştirakler
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)
245	Bağlı Ortaklıklar
246	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri (-)
248	Diğer Mali Duran Varlıklar

Bu gruptaki hesaplar, değerlendirme işlemi dışında, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki açıklandığı gibi çalışır.

25- MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıklar, bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde devletin çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir.

Maddi duran varlıklar değer itibariyle global olarak izlenir. Her bir kalem kullanıcı departman veya duran varlığı muhafaza eden birim tarafından izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
250	Arazi ve Arsalar
251	Yeraltı ve Yerüstü Altyapı Varlıkları
252	Binalar
253	Tesis, Makine ve Cihazlar
254	Taşıtlar
255	Demirbaşlar
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar
257	Birikmiş Amortismanlar (-)

258	Yapılmakta Olan Yatırımlar
259	Verilen Avanslar

Bu gruptaki hesaplar, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki açıklandığı gibi çalışır.

251- YERALTI VE YERÜSTÜ ALTYAPI VARLIKLARI HESABI

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol , köprü, bölme, sarnıç, iskele vb. yapılar bu hesapta izlenir.

259- VERİLEN AVANSLAR HESABI

Yurtiçinde veya yurtdışında satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Hesap müteahhitlere verilen avanslar ve akreditifler hesabı olarak bölümlenir.

26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve devletin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören hakların izlenmesi amacıyla kullanılır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
260	Haklar
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
264	Özel Maliyetler
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
268	Birikmiş Amortismanlar (-)

Bu gruptaki hesaplar, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki açıklandığı gibi çalışır.

5.1.2. Pasif Hesaplar

Pasif hesaplar bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklardan oluşmaktadır.

5.1.2.1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar; en çok bir yıl içinde ödenecek borçlardan oluşur.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunun bilançodaki alt bölümleri ve hesap planındaki grup kodları Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak aşağıda verilmiştir.

Hesap Planı Grup Kodu	Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Bilançodaki Alt Bölümleri
3	III- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
30	A- İç Mali Borçlar
31	B- Dış Mali Borçlar
32	C- Mal ve Hizmet Alımları ile Transfer Yükümlülüklerinden Kaynaklanan Borçlar
33	D- Emanet Niteliğindeki Yabancı Kaynaklar
36	E- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37	F- Borç ve Gider Karşılıkları
38	G- Değer Hareketleri
39	H- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30- İÇ MALİ BORÇLAR

Devlet, finansman ihtiyacını sağlamak üzere; Merkez Bankası'ndan alınan avanslar, hazinece çıkarılan bonolar, tahvil, anapara, borç taksit ve faizleri ve iç piyasalardan alınan yabancı kaynaklar bu hesapta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
300	Merkez Bankası'ndan Alınan Avanslar
301	Hazine Bonoları
304	Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri
308	Kısa Vadeli Diğer İç Borçlar

300- MERKEZ BANKASI'NDAN ALINAN AVANSLAR HESABI

Hazinece, nakit ihtiyacının karşılanması üzere Merkez Bankası'ndan alınan avansların izlendiği hesaptır.

301- HAZİNE BONOLARI HESABI

Hazinece, Türk lirası veya döviz cinsinden ihraç edilen hazine bonolarının anaparası ile dövizde endeksli hazine bonusu anaparasına eklenecek kur farklarının izlendiği hesaptır.

304- TAHVİL ANAPARA, BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ HESABI

Devlet nam ve hesabına ihraç edilmiş olan tahvillerden, vadesi bir yılın altına düşmüş olanlar bu hesapta izlenir.

308- KISA VADELİ DİĞER İÇ BORÇLAR HESABI

Devletin finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla iç piyasalardan alınan, yukarıdaki hesaplarla ilgilendirilmeyen kısa vadeli iç mali borçlar bu hesapta izlenir.

31- DIŞ MALİ BORÇLAR

Devletin finansman ihtiyacının karşılanması için dış piyasalardan alınan mali borçları burada izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
310	Hazineye Ait Dış Borçlar
311	Katma Bütçelere Ait Dış Borçlar
312	Belediyelere Ait Dış Borçlar
313	İl Özel İdarelerine Ait Borçlar
317	Diğer Kurum ve Kuruluşlara Ait Borçlar

310- HAZİNEYE AİT DIŞ BORÇLAR

Devlet nam ve hesabına yapılan dış borçlanmalardan hazineye ait olup bir yıl içinde ödenecek olan anapara taksitleri bu hesapta izlenir.

311- KATMA BÜTÇELERE AİT DIŞ BORÇLAR HESABI

Devlet nam ve hesabına yapılan dış borçlanmalardan katma bütçelere, dairelere ait olup bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri bu hesapta izlenir.

312- BELEDİYELERE AİT DIŞ BORÇLAR HESABI

Devlet nam ve hesabına yapılan dış borçlanmalardan belediyelere ait olup bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri bu hesapta izlenir.

313- İL ÖZEL İDARELERİNE AİT BORÇLAR HESABI

Devlet nam ve hesabına yapılan dış borçlanmalardan dolayı il özel idarelerine ait olup bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri bu hesapta izlenir.

317- DİĞER KURUM VE KURULUŞLARA AİT BORÇLAR

Devlet nam ve hesabına yapılan dış borçlanmalardan yukarıda sayılanlar dışında kalan kurum ve kuruluşlara ait bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri bu hesapta izlenir.

32- MAL VE HİZMET ALIMLARI İLE TRANSFER

YÜKÜMLÜLÜKLERİNDEN KAYNAKLANAN BORÇLAR

Bu hesap grubu bilanço tarihi itibarıyla doğmuş olmakla birlikte verile emrine bağlandığı halde henüz hak sahiplerine ödenemeyen tutarlar ile mal alınıp, hizmet sağlandığı halde ödeneği bulunmadığı için verile emrine bağlanmamış tutarları kapsar.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
320	Bütçeleştirilmiş Borçlar
322	Bütçeleştirilecek Borçlar

320- BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI

Bilanço tarihi itibarıyla doğmuş ve verile emrine bağlandığı halde nakit yetersizliği veya ilgilinin müracaat etmemesinden dolayı ödenemeyen tutarlar bu hesapta izlenir.

322- BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI

Bilanço itibarıyla doğmuş, verile emrine bağlandığı halde ödeneğin bulunmaması ve kanunen ödenek üstü harcamasına izin verilmeyen borçlar bu hesapta izlenir.

33- EMANET NİTELİĞİNDEKİ YABANCI KAYNAKLAR

Bu hesap grubu saymanlıklarca yapılan herhangi bir işlem dolayısıyla ve mevzuat gereğince depozito veya emanet olarak veya fonlar adına yapılan tahsilat ve okul pansiyonları hesapları ile ilgili işlemler burada izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
330	Alınan Depozito ve Teminatlar
331	Okul Pansiyonları
332	Fonlar Adına Yapılan Tahsilat
333	Mahalli İdareler Payı
335	Emanetler

330- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI

Saymanlıklarca, mevzuatları gereği nakden veya hesaben tahsil edilen depozito ve teminatlar bu hesapta izlenir.

331- OKUL PANSİYONLARI

Bu hesap saymanlıklarca, okul pansiyonları ile ilgili işlemlerin izlenmesinde kullanılır.

332- FONLAR ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI

Mevzuatları gereğince saymanlıklarca, bütçe dışı çeşitli fonlar adına özel tahakkuk hesaplarında takip edilen tutarlar bu hesapta izlenir.

333- MAHALLİ İDARELER PAYI

Genel bütçe gelirleri içinde tahsil edilip özel kanunları gereğince mahalli idarelere verilmek üzere ayrılan paralar bu hesapta izlenir.

335- EMANETLER HESABI

Saymanlıklarca, emanet olarak nakden veya hesaben tahsil edilen tutarlar bu hesapta izlenir.

36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu hesap grubu, sorumlu veya mükellef sıfatıyla ödenecek her türlü vergiler ile sosyal güvenlik kesintileri ve diğer yükümlülükler burada yer alır.

Bu hesap grubu aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
362	Diğer Yükümlülükler

37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen kısa vadeli borçlar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktif düzenleyici nitelikte değildir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
370	Emekli İkramiye Karşılıkları
371	Kıdem Tazminatı Karşılıkları
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Emekli İkramiye Karşılıkları ile Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesaplanıp tutar 470 ve 471 no'lu hesaplara alacak olarak kayıtlanmalıdır. Bir sonraki yılda ödenmesi tahmin edilen tutarlar söz konusu hesaplardan bu bölümdeki 370 ve 371 no'lu hesaplara aktarılır ve ödeme bu hesaplardan yapılır.

38- DEĞER HAREKETLERİ

Bu hesap grubu; aynı bütçeli idare saymanlıklar arasındaki nakit ve nakit dışı değer hareketlerinin izlenmesi için kullanılır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
380	Nakit Hareketleri
382	Saymanlıklararası İşlemler

380- NAKİT HAREKETLERİ HESABI

Saymanlıkların nakit ihtiyaçları bu hesapta izlenir.

382- SAYMANLIKLARARASI İŞLEMLER HESABI

Saymanlıkların birbirleriyle olan işlemleri bu hesapta izlenir.

39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Yukarıda bölümlenenler dışında kalan kısa vadeli yabancı kaynaklar burada yer alır.

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
390	Mutemetlik Cari Hesabı
391	Konsolosluk Cari Hesabı
393	Sayım Fazlalıkları

390- MÜTEMETLİK CARİ HESABI

Gümrük saymanlıkların kendilerine bağlı gümrük sayman mütemetlikleri ile olan nakit ilişkileri bu hesapta izlenir.

391- KONSOLOSLUK CARİ HESABI

Dış İşleri Bakanlığı Saymanlığı'nın elçilik ve konsolosluklarla olan nakit ilişkileri bu hesapta izlenir.

5.1.2.2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar; bir yıldan fazla vadeli yabancı kaynakları kapsar. Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunun bilançodaki alt bölümleri ve hesap planındaki grup kodları Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak aşağıda verilmiştir.

Hesap Planı Grup Kodu	Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Bilançodaki Alt Bölümleri
4	IV- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40	A- İç Mali Borçlar
41	B- Dış Mali Borçlar
47	C- Borç ve Gider Karşılıkları

40- İÇ MALİ BORÇLAR

Devlet nam ve hesabına TL veya dövize endeksli olarak yapılan iç borçlanmalardan vadesi bir yıldan uzun olan borçların anapara ile dövize endeksli iç borç anaparasına eklenecek kur farkları bu grupta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
405	Çıkarılmış Devlet Tahvilleri
409	Diğer Uzun Vadeli İç Mali Borçlar

405- ÇIKARILMIŞ DEVLET TAHVİLLERİ HESABI

Devlet nam ve hesabına TL veya dövize endeksli olarak yapılan iç borçlanmalardan vadesi bir yılın üzerinde olan borçların anaparası ile dövize endeksli iç borç anaparasına eklenecek kur farkları bu hesapta izlenir.

41- DIŞ MALİ BORÇLAR

Devlet nam ve hesabına hazine, katma bütçeli daireler, belediyeler, il özel idareleri ve diğer kurum ve kuruluşlarca yapılan vadesi bir yıldan uzun olan dış borçların anaparası ile anaparaya eklenecek kur farkları burada izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
410	Hazineye Ait Dış Borçlar
411	Katma Bütçelere Ait Dış Borçlar
412	Belediyelere Ait Dış Borçlar
413	İl Özel İdarelerine Ait Dış Borçlar
418	Diğer Kurumlara Ait Dış Borçlar

Yukarıda sayılan tüm hesaplar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan kısa vadeli dış mali borçlar grubu hesaplarıyla aynı niteliktedir. Bu nedenle burada yer alan hesaplar tekrar açıklanmayacaktır.

47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
470	Emekli İkramiye Karşılıkları
471	Kıdem Tazminatı Karşılıkları
479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

5.1.2.3. Özkaynaklar

Özkaynaklar aşağıdaki hesap grubu ve hesaplarda izlenir.

Hesap Planı Grup Kodu	Özkaynakların Bilançodaki Alt Bölümleri
50	A- Başlangıç Öz varlığı
52	B- Değer Artışları
53	C- Bağış ve Hibeler
59	D- Dönem Faaliyet Sonucu

50- BAŞLANGIÇ ÖZ VARLIĞI

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

Hesap Planı Kodu	Bilançodaki Sıralaması
500	1. Başlangıç Öz Varlığı
501	2. Öz Varlık Artışları
502	3. Öz Varlık Azalışları

500- BAŞLANGIÇ ÖZ VARLIĞI

Bu hesap ilk defa bu hesap planı ile uygulanmaya başlandığında düzenlenecek açılış bilançosu sonucunda varlıklar toplamından yabancı kaynakların çıkartılması ile oluşacaktır.

501- ÖZ VARLIK ARTIŞLARI

Başlangıç öz varlığından ayrı olarak daha sonraki yıllarda ortaya çıkan olumlu dönemlere ait faaliyet sonuçlarının devredildiği hesaptır.

502- ÖZ VARLIK AZALIŞLARI (-)

Başlangıç öz varlığından ayrı olarak daha sonraki yıllarda ortaya çıkan olumsuz dönemlere ait faaliyet sonuçlarının devredildiği hesaptır.

52- DEĞER ARTIŞLARI

Devletin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin ve iştirakleri ile bağlı ortaklıklar bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışlarının izlendiği gruptur.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Bilançodaki Sıralaması</u>
522	1. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
523	2. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

53- BAĞIŞ VE HİBELER

Bu hesapta gerek yurtiçi gerek yurtdışı kişi ve kurumlardan ülkemize bağışlanan duran varlıklar için açılır. Ancak bir başka görüşe göre bu duran varlık bağışın ortaya çıktığı dönemin bir faaliyet geliri olarak alınabilir ve devlet bütçe gelirleri içinde yer alır. Uluslararası devlet

muhasebe taslaklarında ve incelenen uygulamalarda duran varlık bağışların ayrı bir bölüm olarak özkaynaklarda izlenmesi önerilmiştir.

Bu tür duran varlıklar için amortisman ayrılmaz. Duran varlık ekonomik ömrünü yitirdiğinde ilgili hesaplar birbiri ile karşılaştırılarak kapatılır.

Mevcut devlet muhasebe sistemi hesap planında yer alan bilanço hesaplarıyla, bu hesapların yerine önerilen bilanço hesapları toplu bir şekilde EK 4 "Bilanço Dönüştürme Tablosu"nda gösterilmiştir.

5.2. Gelir ve Gider Hesapları

Devlet muhasebesinde hedef kârlılık olmadığı için muhasebe sistemi içinde yer alan temel finansal tablolardan gelir tablosu önerilmemiştir. Ancak devlet muhasebe sisteminde de gelirlerin ve giderlerin muhasebe içi izlenmesi gerektiğinden, devlet muhasebesi hesap planında 8 no'lu grup gelir ve giderler hesabına ayrılmıştır.

5.2.1. Gelirler

Gelirler; gelir hesabı, bütçe gelirleri hesabı ve gelir yansıtma hesaplarından oluşmaktadır. Gelirlerin bölümlenmesinde bütçe kanunları dikkate alınarak bölümlendirilmiştir.

800 GELİRLER HESABI

Bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk eden her türlü gelir bu hesapta izlenir.

Gelirler; vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler ve özel gelirler ve fonlardan oluşmaktadır.

801- BÜTÇE GELİRLERİ HESABI

Bütçe kanunu veya özel kanunları gereğince bütçe geliri olarak kaydedilmesi gereken tutarlardan nakden veya hesaben yapılan tahsilat bu hesapta izlenir.

803- GELİR YANSITMA HESABI (-)

Bütçe gelirlerine kaydedilmiş tutarların gelir hesabına veya aktifleştirmek üzere ilgili bilanço hesabına yansıtılması için bu hesap açılmıştır.

5.2.2. Giderler

Önerdiğimiz devlet muhasebesi hesap planında giderlerin bölümlenmesinde bütçe kod yapısındaki ekonomik sınıflandırma göz önünde bulundurulmuştur.

Giderler aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Giderler İçindeki Sırası</u>
820	Giderler
830	Bütçe Giderleri
831	Geçen Yıl Bütçe Mahsupları
832	Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler
850	Gider Yansıtma Hesabı (-)

820- GİDERLER HESABI

Bütçeyle ilgili olsun veya olmasın tahakkuk eden her türlü gider bu hesapta izlenir.

Giderler; personel giderleri, cari giderler, amortisman, faiz giderleri ve cari transferlerden oluşmaktadır.

Cari giderler; devletçe satın alınan mal ve hizmetlerin nihai kullanım amacı ne olursa olsun cari dönem üretiminden bir pay biçiminde karşılık bahis konusu olan tüm devlet harcamalarıdır.

830- BÜTÇE GİDERLERİ HESABI

Bütçe ile ilgili olup ödeneğine dayanılarak nakden veya mahsuben yapılan giderler bu hesapta izlenir.

Bütçe giderleri; özel ödenek, personel giderleri, cari giderler, faiz giderleri, cari transferler, yatırım giderleri ve sermaye transferlerinden oluşmaktadır.

831- GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI

Mahsup dönemine aktarılan avans ve kredilerden gidere dönüşenler bu hesapta izlenir.

832- BÜTÇEDEN MAHSUP EDİLECEK ÖDEMELER HESABI

Bütçe kanunları, Genel Muhasebe Kanunu ve diğer kanunların verdiği yetkiler ile ve zorunlu hallerde gerçekleştirilen ödenek üstü harcamalar bu hesapta izlenir.

850- GİDER YANSITMA HESABI (-)

Bütçe giderlerine, geçen yıl bütçe mahsupları ve bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına kaydedilen tutarların ve gider hesabına veya aktifleştirilmek üzere bilanço hesabına yansıtılması için gider yansıtma hesabı açılmıştır. Bir geçiş hesabıdır.

5 no'lu ekte mevcut sistemde yer alan gelir ve gider hesapları ile önerilen gelir ve gider hesapları, "Gelir ve Giderler Hesapları Dönüştürme Tablosu"nda gösterilmiştir.

5.3. Bilanço Dışı İşlemler

Bilanço dışı işlemler nazım hesaplarda izlenmektedir. Nazım hesaplar; varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülükleri kapsar.

Nazım hesaplar da borçlu ve alacaklı nazım hesaplar olarak ikili ayrıma tabi tutulmuştur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 9. ana grup nazım hesaplara ayrılmıştır. Devlet Muhasebesi Hesap Planı'nda da yine 9. grup nazım hesaplara ayrılmıştır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

<u>Hesap Planı Kodu</u>	<u>Nazım Hesaplarda İzlenen Sıra</u>
90	Emanet Niteliğindeki İşlemler
91	Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri
92	Ödenek İşlemleri
93	Özel Tahakkuk İşlemleri
94	Döviz Hesapları
95	Hazine Kefaletleri İşlemleri
96	Gider Taahhüt İşlemleri
97	İstikraz Provizyonları
98	Diğer Borçlu Nazım Hesaplar

90- EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER

Teminat ve depozito olarak alınan teminat mektupları ile kişi malı olarak saymanlıklara teslim edilen menkul kıymetler bu grupta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

- 900 Emanet Niteliğindeki Menkul Kıymetler
- 901 Emanet Menkul Kıymet Verenler (Alacaklı Nazım Hesap)
- 902 Alınan Nakit Dışı Teminatlar
- 903 Nakit Dışı Teminat Verenler (Alacaklı Nazım Hesap)

91- PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ

Basım, dağıtım ve satış yetkisi devlete ait olan pul ve değerli kağıtlar bu grupta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

- 910 Pul ve Değerli Kağıtlar Ambarları
- 911 Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar
- 912 Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar
- 913 Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri (Alacaklı Nazım Hesap)

92- ÖDENEK İŞLEMLERİ

Saymanlıklara gelen ödeme emirleri ile mahsup dönemine aktarılan ödeme emirleri bu grupta izlenir:

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

- 920 Kullanılacak Ödeme Emirleri
- 921 Ödeme Emirleri (Alacaklı Nazım Hesap)
- 922 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri
- 923 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri (Alacaklı Nazım Hesap)

93- ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ

Gelir olarak tahakkuk ettirilmeyen ve özel kanunları uyarınca takip ve tahsili 6183 sayılı Kanuna gör yapılan alacaklar bu grupta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

931 Özel Tahakkuklardan Borçlular

932 Özel Tahakkuklar (Alacaklı Nazım Hesap)

94- DÖVİZ HESAPLARI

Hazine Saymanlıkları ve Dış İşleri Bakanlığı Merkez Saymanlığının banka hesaplarına gönderilen döviz tutarları bu grupta izlenir. Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

940 Döviz Vaziyeti

941 Döviz Vaziyeti Karşılığı (Alacaklı Nazım Hesap)

95- HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ

Hazinece kefil olan tutarlar bu grupta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

950 Hazine Kefaletleri

951 Hazine Kefaletleri Karşılığı (Alacaklı Nazım Hesap)

96- GİDER TAAHHÜTLERİ

Gerek mali yıl için gerekse ertesi yıllara geçerli olmak üzere yapılan anlaşmalara dayanılarak girişilen taahhütler bu grupta izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

960 Gider Taahhütleri

961 Gider Taahhütlerinden Alacaklılar

97- İSTİKRAZ PROVİZYONLARI

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur;

971 İstikraz Provizyonları

972 İstikraz Provizyonları Karşılığı (Alacaklı Nazım Hesap)

98- DİĞER BORÇLU VE ALACAKLI NAZIM HESAPLAR

Yukarıdaki kendi bölümlerinde tanımlanamayan borçlu ve alacaklı nazım hesaplar bu grupta yer alır.

6 no'lu ekde yer alan "Bilanço Dışı İşlemler Dönüştürme Tablosu"nda mevcut sistemde yer alan nazım hesaplarla önerilen hesaplar birbirleriyle karşılaştırılarak yer almıştır.



SONUÇ

Devlet muhasebesinin amacı; devletin varlık ve kaynaklarının izlenmesi, yıllık faaliyet sonuçlarının bütçe hedefleri ile kontrolüne imkan verecek bir biçimde belirlenmesi ve dönem sonları itibarıyla mali durumun ve dönem faaliyet sonuçlarının kamuya rapor edilmesidir.

Devlet muhasebesi uygulamaları esas olarak iki temel esasın varyasyonları niteliğindedir. Bunlardan geleneksel olarak uygulanan “nakit esası” yukarıda açıklanan hedeflere ulaşma yeteneğinden yoksun bulunmaktadır. Bu nedenle bu esasın terk edilerek “tahakkuk esası”na geçilmesi bir çok ülkenin gündemine girmiştir.

Bu gelişme üzerine, gelecekte daha çok ülke tarafından uygulamaya konulması beklenen, tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi ile ilgili olarak uluslararası alanda çeşitli çalışmalar yapılmış, IFAC-PSC’nin çalışmaları taslaklar halinde ülkelere sunulmuştur. Son dönemlerde aşamalı olarak nakit esasından tahakkuk esasına doğru geçiş konusundaki çalışmalar hızlanmış, hatta bazı ülkeler uygulamaya geçmiş bulunmaktadır.

Tahakkuk esası uygulamasına geçen ülkelerin başında gelen ülkelere Yeni Zelanda 1993 yılında ve Avustralya ise 1996 yılından itibaren; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve uluslararası devlet muhasebesi standartlarına uygun, “devlet bilançoları”nı yayımlamaya başlamışlardır.

Amerika Birleşik Devletleri ile Kanada tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sistemlerini kurmuş, İngiltere ise geçiş için 2000 yılını hedef olarak almış bulunmaktadır.

Ülkemizde son yıllarda muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ve tekdüzen muhasebe sisteminin KİT'leri kapsayan genişlikten, mali kuruluşlar dışındaki, tüm işletme ve kuruluşları kapsayacak bir genişliğe ulaştırılması, TUMUDESK'in oluşturularak Uluslararası Muhasebe Standartlarından hareketle Ulusal Muhasebe Standartlarının yayımlanmaya başlaması; muhasebe konusunda teorik ve uygulama bazında önemli gelişmeler yaratmış, muhasebenin bilgi sistemi olma özelliği giderek ön plana çıkmaya başlamıştır.

Bu gelişmeler devlet muhasebesinin ürettiği bilgilerin yetersizliğini daha çok hissettirmeye başlamış ve devlet muhasebesinin yeniden yapılanması düşüncesine güç kazandırmıştır. Bunun sonucu olarak Maliye Bakanlığı tarafından Kamu Mali Yönetimi Projesi çerçevesinde bir çalışma başlatılmıştır. Yaklaşık üç yıldır, zaman zaman Türk ve yabancı uzmanların görüşlerinden de yararlanılarak sürdürülen hazırlık, Maliye Bakanlığı'nda çalışmayı sürdüren ekipteki sürekli değişiklikler nedeniyle henüz belirgin bir sonuca ulaşabilmiş değildir.

Gerçekte yapılacak çalışmalar belirli olup bunlar şöylece sıralanabilir:

- Çalışmalarda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uluslararası devlet muhasebe taslaklarından hareket edilmelidir.
- Mali yönetimdeki hedef örgütlenme belirlenmelidir.
- Hedef alınacak devlet bilançosu ve faaliyet raporu belirlenmelidir.
- Hedef alınan finansal tablolardaki bilgileri üretecek, aynı zamanda da bütçe uygulamasını kontrol altında tutacak; bir kayıt düzeni kurulmalı bu düzenin esaslı öğelerinden biri olarak hesap planı oluşturulmalıdır.
- Halen muhasebe dışı izlenen varlıkların envanteri çıkarılarak başlangıç bilançosu düzenlenmelidir.

Kanımızca Maliye Örgütü bu çalışmayı yürütüp gerçekleştirecek imkanlara sahiptir.

Ülkemizde oluşan muhasebe kültürü bu yeni düzenlemeyi yürütebilecek düzeye ulaşmış bulunmaktadır.

Devlet varlık ve kaynaklarını, bunlarda meydana gelen değişimleri gösterecek, devletin gelir ve gider yöntemindeki etkinliğini değerlendirmede gerekli bilgileri sunacak, ayrıca ekonomi yönetiminin gereksinim duyduğu bilgileri üretecek bir devlet muhasebesi; düzenleyeceği raporlarla, bu bilgileri kamuya sunacak, yönetimde şeffaflığı sağlayacaktır.

Bu büyük yararları sağlayacak çalışmaların yoğun bir çalışma ile makul bir sürede tamamlanacağı tezinden hareket eden bu çalışmada, daha önce tahakkuk esasına geçen ya da hazırlık yapan ülkelerdeki çalışmalar da ayrıntılı olarak incelenerek;

- a) Devlet muhasebesine özel ilkeler,
- b) Devlet muhasebesinde yer alan özel uygulamalar,
- c) Mali Tabloların düzenlenmesi,
- d) Hesap çerçevesi ve hesap planı.

konularında öneriler geliştirilerek bu konudaki tezimiz doğrulanmaya çalışılmış, ayrıca yürütülen çalışmalara katkıda bulunulması hedeflenmiştir. Önerilen hesap planında 1 No.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde yer alan hesap çerçevesi ve hesap planı esas alınarak Tekdüzen hesap planı ile bağlantı sağlanmıştır. Ayrıca devlet muhasebesine özgü olan ve uzun süredir kullanılan bir kısım hesap isimleri aynen muhafaza edilerek mevcut uygulama ile mümkün olan bağlantılar sağlanmıştır.

Sonuç olarak; daha etkin bir mali yönetime ve denetime imkan verecek tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin kurulması çalışmalarının sonuçlandırılması büyük önem taşımaktadır. Kuşkusuz bu kadar köklü değişiklikleri içeren yeni bir devlet muhasebesi uygulamasına geçilmesi; gerek sistemin kurulması gerekse elemanların bu sisteme adaptasyonu aşamasında bir kısım fedakarlıkları gerektirmektedir. Ancak tahakkuk esasına geçilmesi ile sağlanacak yararların boyutunun katlanılacak her türlü fedakarlığa değecek düzeyde olduğu artık tartişılmamaktadır.



KAYNAKÇA

AKÇA, F. Nilgün. "Vergi Harcamaları Üzerine", İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11, (1995), 296.

AKÇA, Yusuf. Bütçe ve Devlet Muhasebesi. İstanbul, 1996.

AKDOĞAN, Abdurrahman. Kamu Maliyesi. Ankara, 1993.

AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi AYDIN. Muhasebe Teorileri. Ankara, 1987.

AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Ankara, 1998.

ATALAY, Nejdett. Son Değişiklikler, İşlenmiş - İçtihatlı Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği. Ankara, 1997.

ATİYAS, İzak ve Şerif SAYIN. "Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru", Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayını, No: 426/783, (Ankara, 1998).

Australian Accounting Research Foundation (AARF), Statements of Accounting Concepts (SAC4), "Definition and Recognition of the Financial Statements", 1995.

AARF, Australian Accounting Standards (AAS), AAS 27; "Financial Reporting by Local Governments", 1996.

AARF, AAS 29, "Financial Reporting by Government Departments", 1996.

AARF, (AAS) 31, "Financial Reporting by Governments", 1996.

BATIREL, Ömer Faruk. Kamu Bütçesi. İstanbul, 1984.

BİLGİNOĞLU, Fahir. Muhasebe Organizasyonu. İstanbul, 1988.

BULUTOĞLU, Kenan ve Erciş KURTULUŞ. Bütçe ve Kamu Harcamaları. İstanbul, 1981.

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), Research Study, "Accounting and Reporting for Physical Assets by Governments", Toronto, 1989.

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), Capital Accounting Steering Group (CASG), "Capital Accounting in Local Authorities", Toronto, 1990.

CICA, PSAR 5, "Accounting for Liabilities of the Federal Government", 1995.

CICA, Public Sector Accounting Recommendations, "Government Transfers", 1995.

COŞKUN, Gülay. Devlet Bütçesi - Türk Bütçe Sistemi. Ankara, 1997.

DEDEOĞLU, Emin. "Hazine ve Kamu Harcamaları", Türkiye Maliye Sempozyumu IX, (Mayıs, 1993), 225.

EKER, Aytaç ve Mustafa SANDAL. "Türkiye'de İç Borçlar", Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu V, (Aydın, 1999).

FALAY, Nihat. Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri. İstanbul, 1987.

FASAB, Exposure Draft, "Accounting for Revenue and Other Financing Sources", 1995.

Federal Standards Accounting Advisory Board (FASAB), Statement of Federal Financial Accounting Standards, No 1, "Accounting for Selected Assests and Liabilities, 1993.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin. Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe. İstanbul, 1984.

"Financial Statements of the Commonwealth Government of Australian",
Produced by the Australian Government, 1995.

GASB, Statement 24, "Accounting and Financial Reporting for Certain Grants and Other Financial Assistance", USA, 1994.

GİRAY, Adil. Milli Muhasebe ve Devlet Muhasesi. Ankara, 1998.

Government Accounting Standards Board (GASB), Statement 22, "Accounting for Taxpayer - Assessed Tax Revenues in Governmental Funds", USA, 1983.

Government Finance Officers Association (GFOA), "Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting", 1994.

GÜNGÖR, A. Azmi. Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi. Ankara, 1981.

GÜRSOY, Bedri. Kamusal Maliye. Ankara, 1978.

International Accounting Standards Committee (IASC). "Framework for the Preparation and Presentatin of Financial Statements", 1989.

IASC, IAS 1. "Presentation of Financial Statements", 1999.

IASC, IAS 2. "Inventories", 1999.

IASC, IAS 12. "Income Taxes", 1999.

IASC, IAS 16. "Property, Plant and Equipment", 1999.

IASC, IAS 18. "Revenues", 1999.

IASC, IAS 32. "Financial Instruments: Disclosure and Presentation", 1999.

International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), Study 2. "Elements of the Financial Statement of National Governments. Newyork, 1993.

IFAC, PSC, Study 5. "Definition and Recognition of Assets". New York, 1995.

IFAC, PSC, Study 6. "Accounting for and Reporting Liabilities". New York, 1995.

IFAC, PSC, Study 9. "Definiton and Recognition of Revenues", New York, 1996.

IFAC, PSC, Study 10. "Definition of Recognition of Expenses / Expenditures". New York, 1996.

KAPLAN, Erdi ve Halil KURT. Saymanlıklarda Otomasyon. Ankara, 1987.

NADAROĞLU, Halil. Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul, 1981.

Office of Management and Budget, (OMB), "Accounting for Liabilities of the Federal Government", USA, 1996.

ORHANER, Emine. Kamu Maliyesi. Ankara, 1997.

PINAR, İbrahim. Açıklamalı 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Ayniyat Yönetmeliği. Ankara, 1993.

POLAT, Mehmet. Çözümlü Devlet Muhasebesi. Ankara, 1996.

SEVİLENGÜL, Orhan. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe. Ankara, 1998.

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı. Muhasebenin Genel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri. Ankara, 1970.

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. Muhasebat Genel Müdürlüğü Eğitim El Kitabı. Ankara, 1993.

TORTOP, Nuri ve Eyüp GÜNAY İŞBİR. Yönetim Bilimi. Ankara, 1993.

Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK). Türkiye Muhasebe Standartları 1. "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı", Ankara, 1997.

TMUDESK, TMS 4. "Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler", Ankara, 1997.

TMUDESK, TMS 8. "Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar", Ankara, 1997.

TMUDESK TMS 9. "Amortisman Muhasebesi", Ankara, 1997.

ULUATAM, Özhan. Kamu Maliyesi. Ankara, 1997.

United States, "Consolidated Financial Statements", 1992.

YILDIRIM, Zuhal ve Özhan ÇETİNKAYA. Devlet Muhasebesi. İstanbul, 1999.

DİĞER YAYINLAR:

"1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu", T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1998.

20.8.1993 Tarihli ve 516 Sayılı Resmi Gazete.

30.6.1999 Tarihli 23741 Sayılı Resmi Gazete, 1999 Mali Yıl Bütçe Kanunu.

Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, (Ankara, 1990).

Ayniyat Yönetmeliği.

EK: 1



EK: 2**1999 YILI BÜTÇE KANUNU EKLİ CETVELLERİ**

- A Cetveli : 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu (Genel Bütçeli Daireler)
- B Cetveli : 1999 Yılında Tahsiline Devam Olunacak Devlet Gelirleri
- C Cetveli : Devlet Gelirlerinin Dayandığı Hükümler
- Ç Cetveli : Vatanî Hizmet Aylıkları
- F Cetveli : Bütçe Kapsamına Alınan Fonlara İlişkin Cetvel
- G Cetveli : Gelecek Yıllara Geçici Yüklemelelere Girişmeye İzin Veren Kurumlar
- H Cetveli : 6245 Sayılı Kanununun 33 ve 50 nci Maddeleri Uyarınca Verilecek Gündelik ve Tazminat Miktarı
- İ Cetveli : Çeşitli Kanunların Bütçe Kanununda Gösterilmesi Gereken Limitlerin Sınırlara Ait Cetvel
- K Cetveli : Ek Ders, Konferans ve Fazla Çalışma Ücretleri ile Diğer Ücret Ödemelerini Gösterir Cetvel
- L Cetveli : Genel Bütçeli Dairelerin Mevcut Lojman, Sosyal Tesis, Telefon, Faks ve Kadro Sayıları
- M Cetveli : Pansiyon Ücretleri
- O Cetveli : Ordu İhtiyacı İçin Alınacak Hayvanlara Ait Liste
- P Cetveli : Motorlu Taşıtların Ortalama Alım Değerleri ve Seferberlik Tatbikatına Katılacak Araçların Günlük Kira Bedelleri
- R Cetveli : Harcamalara İlişkin Formül
- T Cetveli : Kurumların Satın Alacakları Taşıtların Satın Alma Bedellerini Gösterir Cetvel.

EK: 3

**TÜRK DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI'NDA
YER ALAN HESAPLAR**

<u>KODU</u>	<u>HESAPLARIN ADI</u>
	KASALAR
10	Kasa Hesabı
11	Mutemetlikler Cari Hesabı
12	Değiştirilen Paralar Hesabı
17	Konsolosluk Cari Hesabı
141	Dolaşımdan Çekilen Madeni Paralar Hesabı
	BANKALAR
20	Banka Hesabı
102	Döviz Hesabı
104	Nakit Hareketleri Hesabı
105	Defterdarlık Hazine Cari Hesabı
	AVANSLAR (BÜTÇE İÇİ)
70	Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı
72	Mahsup Dönemine Aktarılan Büt. İç. Av. Kr. Hes.
75	Jandarma Avansları Hesabı
76	Gemi Avansları Hesabı
79	Elçilik ve Konsolosluk Avansları
106	Akreditifler Hesabı
125	Denetmenler Hesabı
127	Madeni Para Basım Avansları Hesabı
	KISA VADELİ BORÇLAR (BÜTÇE DIŞI)
131	Hazine Bonoları Hesabı
132	Hazinece Alınan Avans ve Krediler Hesabı
133	Devlet Tahvilleri Hesabı

<u>KODU</u>	<u>HESAPLARIN ADI</u>
	ÖDENECEK ÇEKLER VE SENETLER
21	Ödenecek Çekler Hesabı
	BÜTÇE ALACAKLARI VE BORÇLARI
31	Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı
36	Takipli Borçlular Hesabı
37	Tecilli ve Tehirli Borçlular
	DİĞER ALACAKLAR (BÜTÇE DIŞI)
71	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
73	Müteahhit Avansları Hesabı
77	Kişî Borçları Hesabı
121	Hazinece Verilen Avans ve Krediler Hesabı
	BÜTÇE BORÇLARI
60	Bütçe Emanetleri Hesabı
	KURUM KARŞILIĞINDAN DOĞAN BORÇLAR
61	Emanetler Hesabı
65	Emeklilik Kesenekleri Hesabı
	BÜTÇE DIŞI BORÇLAR
64	Okul Pansiyonları Hesabı
	GERÇEKLEŞEN GELİR VE GİDERLER
30	Gelir Tahakkukları Hesabı
95	Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı
	MAHSUP EDİLECEK TAHAKKUK VE ÖDEMELER
122	Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

<u>KODU</u>	<u>HESAPLARIN ADI</u>
	SAYMANLIK VE MUTEMETLİKLER ARASI İŞLEMLER
90	Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı
	NAKİT DIŞI DEĞERLER
101	Altın Hesabı
	İŞTİRAKLER
111	İştirakler Hesabı
113	Genel Bütçe İçi Dai. Yatırım Sermaye Hesabı
114	Genel Bütçe Dışı Dai. Yatırım Sermaye Hesabı
	İKRAZLAR
112	İkrazlar Hesabı
123	Genel Bütçe Dışı Dai. Kur. Borçları Hesabı
	UZUN VADELİ İÇ BORÇLAR
133	Devlet Tahvilleri Hesabı
	UZUN VADELİ DIŞ BORÇLAR
134	Dış Borçlar Hesabı
	SONUÇ HESAPLARI
96	Değer Değişimleri Hesabı
97	Silinen Kişi Borçları Hesabı
98	Para Farkları Hesabı
135	Dış Borç Hareketleri Hesabı
147	Tahvil Hareketleri Hesabı
148	Bono Hareketleri Hesabı

<u>KODU</u>	<u>HESAPLARIN ADI</u>
	NET DEĞER
99	Genel Merkez Hesabı
	BÜTÇE UYGULAMA HESAPLARI
35	Bütçe Gelirleri
50	Bütçe Gelirleri Hesabı
53	Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
	ÖDENEK HESAPLARI
40	Ödeme Emirleri Hesabı
41	Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı
44	Ödenekli Giderler Hesabı
51	Mahsup Dö. Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı
52	Mahsup Dö. Aktarılan Kul. Ödeme Emirleri Hes.
	NAZIM HESAPLAR
13	Menkul Kıymetler Hes.
16	Teminat Mektupları Hesabı
32	Özel Tahakkuklar Esası
33	Özel Tahakkuklardan Borçlular Hesabı
34	Erken Ödeme İndirim Hesabı
66	Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı
68	Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
80	Pul ve Değerli Kağıt Ambarları Hesabı
81	Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıt Hesabı
82	Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı
83	Pul ve Değerli Kağıt işlemleri Hesabı
143	Hazine Kefaletleri Hesabı
144	Hazine Kefaletleri Karşılığı Hesabı
145	İstikraz Provizyonları Hesabı
146	İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı

EK: 4

BİLANÇO DÖNÜŞTÜRME TABLOSU

BİLANÇO HESAPLARI	
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
I- DÖNEN VARLIKLAR	I- DÖNEN VARLIKLAR
A- HAZIR DEĞERLER	A- HAZIR DEĞERLER
1- Kasa	1- Kasa
2- Kasa	2- Alınan Çekler
3- Banka	3- Banka
4- Defterdarlık Hazine Cari	4- Banka
5- Ödenecek Çekler	5- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hes. (-)
6- Döviz Hesabı	6- Döviz
7- -	7- Döviz Hesabı Üzerine Düzenlenen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
8- Değiştirilen Paralar Hesabı	8- Değiştirilen Paralar
B- MENKUL KIYMETLER	B- MENKUL KIYMETLER
1- -	1- Tahvil, Senet ve Bonolar
2- Altın	2- Diğer Menkul Kıymetler
C- GELİRLERDEN ALACAKLAR	C- KAMUSAL GELİRLERDEN ALACAKLAR
Bu grubun hesapları mevcut devlet muhasabe sisteminde nazım hesaplarda yer almaktadır.	1- Gelirlerden Alacaklar
	2- Gelirlerden Takipli Alacaklar
	3- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar
D- HAZİNE ALACAKLARI	D- HAZİNE ALACAKLARI
1- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	1- Katma Bütçeli İdarelerden Alacaklar
2- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	2- Belediyelerden Alacaklar
3- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	3- İl Özel İdarelerden Alacaklar

BİLANÇO HESAPLARI	
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
4- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları 5- Hazinece Verilen Avans ve Krediler 6- İkrazlar E- DİĞER ALACAKLAR 1- Kişi Borçları F- STOKLAR Mevcut devlet muhasebe sisteminde muhasebe içi izlenememektedir. G- DEĞER HAREKETLERİ 1- Nakit Hareketleri 2- Saymanlıklar arası İşlemler H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR 1- Bütçe İçi Avans ve Krediler 2- Bütçe Dışı Avans ve Krediler 3- Jandarma Avansları 4- Madeni Para Basımı Avans 5- Gemi Avansları 6- Denetmenler 7- Elçilik ve Konsolosluk Avansları 8- Mutemetlik Cari 9- Konsolosluk Cari 10- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler 11-	4- Diğer Kurum ve Kuruluşlardan Alacaklar 5- Hazinece Verilen Avanslar 6- Hazinece Verilen İkrazlar E- DİĞER ALACAKLAR 1- Kişi ve Kuruluşlardan Alacaklar 2- Diğer Çeşitli Alacaklar F- STOKLAR 1- İlk Madde ve Malzeme 2- Yarı Mamuller 3- Mamuller 4- Diğer Stoklar G- DEĞER HAREKETLERİ 1- Nakit Hareketleri 2- Saymanlıklar arası İşlemler H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR 1- Gelecek Aylara Ait Giderler 2- İş Avansları ve Krediler 3- Personel Avansları 4- Mutemetlik Cari 5- Konsolosluk Cari 6- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler 7- Sayım Noksanları

BİLANÇO HESAPLARI

MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
II- DURAN VARLIKLAR	II- DURAN VARLIKLAR
A- HAZİNE ALACAKLARI	A- HAZİNE ALACAKLARI
1- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	1- Katma Bütçeli İdarelerden Alacaklar
2- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	2- Belediyelerden Alacaklar
3- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	3- İl Özel İdarelerinden Alacaklar
4- Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları	4- Diğer Kurum ve Kuruluşlardan Alacaklar
5- İkrarlar Hesabı	5- Hazinece Verilen İkrarlar
B- MALİ DURAN VARLIKLAR	B- MALİ DURAN VARLIKLAR
1- İştirakler	1- Bağlı Menkul Kıymetler
2- Genel Bütçe İçi Dairelere Yatırılan Sermayeler	2- İştirakler
3- Genel Bütçe Dışı Dairelere Yatırılan Sermayeler	3- İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)
	4- Bağlı Ortaklıklar
	5- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri (-)
	6- Diğer Mali Duran Varlıklar
C- MADDİ DURAN VARLIKLAR	C- MADDİ DURAN VARLIKLAR
Mevcut devlet muhasebe sisteminde muhasebe içi izlenememektedir.	1- Arazi ve Arsalar
	2- Yeraltı ve Yerüstü Altyapı Varlıkları
	3- Binalar
	4- Tesis, Makine ve Cihazlar
	5- Taşıtlar
	6- Demirbaşlar
	7- Diğer Maddi Duran Varlıklar
	8- Birikmiş Amortismanlar (-)
9- Müteahhit Avansları	9- Yapılmakta Olan Yatırımlar
10- Akreditifler	10- Verilen Avanslar

BİLANÇO HESAPLARI	
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
D- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR Mevcut devlet muhasebe sisteminde muhasebe içi izlenmemektedir.	D- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 1- Haklar 2- Araştırma ve Geliştirme Giderleri 3- Özel Maliyetler 4- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 5- Birikmiş Amortismanlar (-) E- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR A- İÇ BORÇLAR 1- Hazinece Alınan Avans ve Krediler 2- Hazine Bonoları 3- Devlet Tahvilleri 4- İç Borçlar B- DIŞ BORÇLAR 1- Dış Borçlar 2- Dış Borçlar 3- Dış Borçlar 4- Dış Borçlar 5- Dış Borçlar C- MAL VE HİZMET ALIMLARINDAN KAYNAKLANAN BORÇLAR 1- Bütçe Emanetleri 2- Okul Pansiyonları D- EMANET NİTELİĞİNDEKİ YABANCI KAYNAKLAR 1- Emanetler 2- Emanetler	III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR A- İÇ MALİ BORÇLAR 1- Merkez Bankasından Alınan Avanslar 2- Hazine Bonoları 3- Tahvil Anapara, Borç, Taksit ve Faizleri 4- Kısa Vadeli Diğer İç Borçlar B- DIŞ MALİ BORÇLAR 1- Hazineye Ait Dış Borçlar 2- Katma Bütçelere Ait Dış Borçlar 3- Belediyelere Ait Dış Borçlar 4- İl Özel İdarelerine Ait Dış Borçlar 5- Diğer Kurumlara Ait Dış Borçlar C- MAL VE HİZMET ALIMLARINDAN KAYNAKLANAN BORÇLAR 1- Bütçelendirilmiş Borçlar 2- Bütçelendirilecek Borçlar D- EMANET NİTELİĞİNDEKİ YABANCI KAYNAKLAR 1- Alınan Depozito ve Teminatlar 2- Okul Pansiyonları

BİLANÇO HESAPLARI	
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
3- Emanetler 4- Emanetler 5- Emanetler 6- Emanetler E- ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER 1- Emeklilik Kesenekleri 2- Emanetler G- DEĞER HAREKETLERİ 1- Nakit Hareketleri Hesabı 2- Saymanlıklar Arası İşlemler Hes. 3- Emanetler H-	3- Fonlar Adına Yapılan Tahsilat 4- Mahalli İdareler Payı 5- Emanetler E- ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER 1- Ödenecek Vergi ve Fonlar 2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri 3- Diğer Yükümlülükler F- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 1- Kıdem Tazminatı Karşılığı 2- Emeklilik İkrariyeleri Karşılığı G- DEĞER HAREKETLERİ 1- Nakit Hareketleri 2- Saymanlıklar Arası İşlemler H- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 1- Gelecek Aylara Ait Gelirler 2- Mutemetlik Cari Hesabı 3- Konsolosluk Cari Hesabı 4- Sayım Fazlalıkları
IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
A- İÇ BORÇLAR	A- İÇ BORÇLAR
1- İç Borçlar	1- Çıkarılmış Devlet Tahvilleri
2- İç Borçlar	2- Diğer İç Mali Borçlar
B- DIŞ BORÇLAR	B- DIŞ BORÇLAR
1- Dış Borçlar	1- Hazineye Ait Dış Borçlar
2- Dış Borçlar	2- Katma Bütçelere Ait Dış Borçlar
3- Dış Borçlar	3- Belediyelere Ait Dış Borçlar

BİLANÇO HESAPLARI	
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
4- Dış Borçlar 5- Dış Borçlar C- -	4- İl Özel İdarelerine Ait Dış Borçlar 5- Diğer Kurumlara Ait Dış Borçlar C- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 1- Kıdem Tazminatı Karşılığı 2- Emeklilik İkramiyeleri Karşılığı
V- ÖZKAYNAKLAR 1- Genel Merkez Hesabı	V- ÖZKAYNAKLAR A- Başlangıç Öz Varlığı B- Yeniden Değerleme Değer Artışları C- Bağış ve Hibeler D- Dönem Faaliyet Sonucu

EK: 5

**GELİR VE GİDER HESAPLARI
DÖNÜŞTÜRME TABLOSU**

GELİRLER	GELİRLER
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
- Bütçe Gelirleri - Tahsil Edilecek Gelirler - Para Farkları	1- Bütçe Gelirleri 2- Gelirler 3- Gelir Yansıtma (-)
GİDERLER	GİDERLER
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
- Bütçe Giderleri - Geçen Yıl Bütçe Mahsupları - Silinen Kişi Borçları - Tahvil Hareketleri - Bono Hareketleri - Dış Borç Hareketleri - Para Farkları	1- Bütçe Giderleri 2- Giderler 3- Gider Yansıtma (-)

EK: 6

**BİLANÇO DIŞI İŞLEMLER (NAZIM HESAPLAR)
DÖNÜŞTÜRME TABLOSU**

BORÇLU NAZIM HESAPLAR	BORÇLU NAZIM HESAPLAR
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
A- EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER	A- EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER
1- Menkul Kıymetler (Kişi + Hazine Malı)	1- Emanet Niteliğindeki Menkul Kıymetler
2- Teminat Mektupları	2- Alınan Nakit Dışı Teminatlar
B- PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ	B- PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ
1- Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar	1- Pul ve Değerli Kağıtlar Ambarları
2- Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar	2- Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar
3- Pul ve Değerli Kağıtlar Ambarları	3- Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar
C- ÖDENEK İŞLEMLERİ	C- ÖDENEK İŞLEMLERİ
1- Kullanılacak Ödeme Emirleri	1- Kullanılacak Ödeme Emirleri
2- Ödenekli Giderler	2- Ödenekli Giderler
3- Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri	3- Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri
D- GELİRLERDEN ALACAKLAR	D-
1- Takipli Borçlular Hesabı	
2- Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı	
3- Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı	
E- GELİR TAHAKKUKLARI İŞLEMLERİ	E-
1- Gelir Tahakkuklarından Borçlular	
F- ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ	F- ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ
1- Özel Tahakkuklardan Borçlular	1- Özel Tahakkuklardan Borçlular Hs.
G- -	G- DÖVİZ HESAPLARI
1- -	1- Döviz Vaziyeti
H- HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ	H- HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ
1- Hazine Kefaletleri	1- Hazine Kefaletleri

BORÇLU NAZIM HESAPLAR	BORÇLU NAZIM HESAPLAR
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
I- - 1- - J- İSTİKRAZ İŞLEMLERİ 1- İstikraz Provizyonları Hesabı K- DİĞER BORÇLU NAZIM HESAPLAR 1- Değer Değişimleri Hesabı	I- TAAHHÜT HESAPLARI 1- Gider Taahhütleri J- İSTİKRAZ PROVİZYONLARI 1- İstikraz Provizyonları K- DİĞER BORÇLU NAZIM HESAPLAR 1- -
ALACAKLI NAZIM HESAPLAR	ALACAKLI NAZIM HESAPLAR
MEVCUT HESAPLAR	ÖNERİLEN HESAPLAR
A- EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER 1- Menkul Kıymetler Emanetleri 2- Teminat Mektupları Emanetleri B- PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ 1- Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri C- ÖDENEK İŞLEMLERİ 1- Ödeme Emirleri 2- Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri D- GELİR TAHAKKUKLARI İŞLEMLERİ 1- Gelir Tahakkukları E- ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ 1- Özel Tahakkuklar F- - 1- - G- HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ 1- Hazine Kefaletleri Karşılığı I- İSTİKRAZ İŞLEMLERİ 1- İstikraz Provizyonları Karşılığı	EMANET NİTELİĞİNDEKİ İŞLEMLER 1- Emanet Menkul Kıymet Verenler 2- Nakit Dışı Teminat Verenler B- PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ 1- Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri C- ÖDENEK İŞLEMLERİ 1- Ödeme Emirleri 2- Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri D- GELİR TAHAKKUKLARI İŞLEMLERİ 1- Gelir Tahakkukları E- ÖZEL TAHAKKUK İŞLEMLERİ 1- Özel Tahakkuklar F- DÖVİZ HESAPLARI 1- Döviz Vaziyeti Karşılığı G- HAZİNE KEFALETLERİ İŞLEMLERİ 1- Hazine Kefaletleri Karşılığı H- TAAHHÜT HESAPLARI 1- Gider Taahhütlerinden Alacaklılar I- İSTİKRAZ PROVİZYONLARI 1- İstikraz Provizyonları Karşılığı

ÖZET

Son dönemde devlet muhasebesinde tahakkuk esasının kullanılması gerekliliği giderek ön plana çıkmıştır. Ancak mevcut devlet muhasebe sistemimiz nakit esasını uygulamaktadır.

Mevcut devlet muhasebe sistemi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası devlet muhasebe ilkeleriyle uyumlu değildir. Bu konuda Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından çalışmalar başlatılmış, henüz bir sonuca ulaşılamamıştır. Aynı zamanda 1973 yılında program bütçe sistemine geçilmiş ancak uygulamada program bütçe sistemi, bir "kodlama sistemi"nden ileri gidememiştir. Bu bütçe sisteminden performansa yönelik hiçbir bilgi elde edilmemesi ve kamu muhasebesinin kayıtlama dışında hiçbir işe yaramaması ve raporlama sisteminin olmaması kamu sektörünün yönetilebilirliği konusunda ciddi şüphelere neden olmaktadır.

Bu çalışmamızın amacı; mevcut durumu bir kuramsal çerçeve içinde incelemek, nedenlerini ortaya koyarak, çözüm önerisi getirmektir.

Bu alanda IFAC - PSC'nin devlet muhasebesiyle ilgili taslakları incelenmiş ve devlet muhasebe sisteminde nakit esasının yetersiz olduğu görülmüş ve tahakkuk esasının uygulanmasının gerekliliği konusunda görüş birliğine varılmıştır. Çalışma tahakkuk esasının devlet muhasebesinde nasıl uygulanacağını gerçekleştirilmesini ve hangi mali tabloların düzenlenmesi gerektiğini hedef almaktadır. Yine nakit esasının ve tahakkuk esasının genel özellikleri incelendikten sonra nakit esasına örnek teşkil ettiği için mevcut devlet muhasebe sistemimiz ve tahakkuk esasını uygulayan öncü ülkelerden biri olan Avustralya Devlet Muhasebe Sistemine yer verilmiştir.

Son bölümde ise tahakkuk esasına uygun ve 1994'den bu yana özel kesimce uygulanan Tek Düzen Hesap Planı'na uyumlu bir devlet muhasebe sistemi önerilmiştir.

Önerilen devlet muhasebe sisteminde Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı yanında bilanço ile devlet muhasebesi amacına yönelik olarak "Faaliyet Durum Tablosu" geliştirilmiş ayrıca ek mali tablo olarak da "Nakit Akım Tablosu'na yer verilmiştir.



ABSTRACT

The requirement of accrual basis in governmental accounting principles recently, has emerged as a prominent development. But our current governmental accounting system has still using cash basis approach.

Current governmental accounting system is not in compliance with generally accepted accounting standards, and international public accounting standards. Ministry of Finance General Directorate of Public Accounts, has started a research studies on this subject but it is yet to be finalized. Mean while, in 1973 program budget system came into application, but in practice its application took place merely constrained coding system. Due to, inability to obtain information regarding performance measurement from this budget system, main use of public accounting system came about to be the only recordin-posting transaction into books and unavailability of reporting system raise serious doubts about the manageability of public sector.

The objective of this study is determined as to investigate current situation within a comceptual framework, explain and bring about its reasons and suggest some solution proposals.

In this field the draft works of IFAC-PSC's activities on public accounting are examined throughly, and concluded that cash system is not sufficient in public accounting and it was agreed that application of accrual basis is necessary in public accounting system. This study discusses and bring proposal as how to apply accrual basis and to be realized and determines types of financial statement to be prepared from accounting system. After reviewing general characteristics of both cash basis and accrual basis, public accounting system of Turkey which provide an example of cash basis accounting and Australian public accounting system which provide an example of accrual basis accounting are examined.

At the last section, Uniform Accounting system which has been adopted by private companies since 1994, has chosen accrual basis in transactions and proposed an uniform accounting system that is in compliance with that of Uniform Accounting System of Private Companies . In our proposed in addition to Uniform Accounting Code within a public accounting system, "Balance Sheet" and "Operating Statements" which is appropriate for public accounting objectives and as an additional financial statement "Cash Flow Statements" is examined.

