

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ
VE
TÜRKİYE UYGULAMASI**

**Tezi Hazırlayan
Tansel HACİHASANOĞLU**

**Tezi Yöneten
Prof. Dr. M. Sema ÜLKER AYYILDIZ**

**İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Doktora Tezi**

**Nisan 2008
KAYSERİ**

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ
VE
TÜRKİYE UYGULAMASI**

**Tezi Hazırlayan
Tansel HACİHASANOĞLU**

**Tezi Yöneten
Prof. Dr. M. Sema ÜLKER AYYILDIZ**

**İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Doktora Tezi**

**Nisan 2008
KAYSERİ**

Prof. Dr. Sema ÜLKER AYYILDIZ danışmanlığında **Tansel HACIHASANOĞLU** tarafından hazırlanan “**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması**” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **İşletme** Anabilim Dalında **Doktora** tezi olarak kabul edilmiştir.

14/04../2008

JÜRİ

Danışman Prof. Dr. Sema ÜLKER AYYILDIZ
 Üye Prof. Dr. Ekrem ERDEM
 Üye Doç. Dr. Şaban UZAY
 Üye Yrd. Doç. Dr. Ahmet DOĞAN
 Üye Yrd. Doç. Dr. Murat ESMERAY

[Handwritten signatures of the jury members]

ONAY

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulunun..25.04.2008.... tarih ve.....A.Ö.....sayılı kararı ile onaylanmıştır.

25. / 04. / 2008

Prof. Dr. Kerim TÜRKMEN



Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanması sürecinde bana yardımlarını esirgemeyen ve yol gösteren Tez İzleme Kurulu hocalarım Sayın Prof. Dr. Ekrem ERDEM'e ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Ahmet DOĞAN'a, tez konumun belirlenmesi aşamasından itibaren tezimin hazırlanması sürecinde, çalışmalarımın başından sonuna kadar her türlü yardım ve desteklerini esirgemeyen ve beni yönlendiren hocam sayın Prof. Dr. Sema ÜLKER AYYILDIZ'a en derin teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğü Daire Başkanlarından Sayın Baki Kerimoğlu'na ve İç kontrolör Mesut Hastürk'e de özellikle anketin birimlere gönderilmesi noktasında verdikleri desteklerinden ötürü teşekkür ederim. Ayrıca Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde bulunan çok değerli hocalarım ve mesai arkadaşlarıma, sevgili eşime ve aileme teşekkürlerimi sunarım.

Tansel HACİHASANOĞLU

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ve TÜRKİYE UYGULAMASI

Tansel HACİHASANOĞLU

ÖZET

Bu tezde, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin Türkiye uygulaması araştırılmıştır. Çalışma teori ve uygulama olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, çalışmanın ilk üç bölümünde, devlet muhasebesi, Türk devlet muhasebe sistemi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş süreci konularına yer verilmiştir.

İkinci kısımda, çalışmanın dördüncü bölümünde, Türk devlet muhasebe sisteminin sorunlarının tespit edilmesi amacıyla muhasebe birimleri üzerine yapılan anket çalışması yer almaktadır. Muhasebe ve malmüdürlüklerine anket gönderilmiş ve 156 muhasebe biriminden cevap alınmıştır. Çalışma Türk devlet muhasebe sisteminin gelişimi ve sistemin sorunlarının ortaya konulması noktalarında önem arz etmektedir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, devlet muhasebe alanında köklü reformlar yaşanmış ve nakit esaslı muhasebe sistemi terk edilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi geçiş süreci başlatılmıştır. Bu çalışmada, yeni yasayla birlikte değişim geçiren devlet muhasebe sistemi tanıtılmaya çalışılmış ve uygulanmaya başlanan tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanma düzeyi ortaya konulmuştur. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısını etkileyen çok sayıda faktörün ve engelin varlığı bilinmektedir. Bu faktörlerin başlıcaları; kamu mali yönetim reformu, özel muhasebe yaklaşımları, politik ve bürokratik destek, profesyonel ve akademik destek, çalışanların motivasyonu ve yeterlilik düzeyleri ile teknolojik imkânlardır. Çalışma sonucunda belirlenen faktörlerden sadece teknolojik imkânların sağlandığı, sistemin başarısı üzerinde etkili olan diğer faktörlerle ilgili çalışmaların yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Çalışma sonucunda, devlet muhasebe sisteminin sorunları ve sistem üzerindeki engeller ayrıntılı olarak verilmiştir. Belirlenen sorunlar ışığında, devlet muhasebe sisteminin hala nakit esaslı muhasebe sisteminden sıyrılamadığı ve tahakkuk esaslı sistemin tam anlamıyla uygulanamadığı belirlenmiştir. Bu çalışma, özellikle sistemin sorunlarının belirlenmesi ve sistemin başarısı üzerindeki faktörlerin açıkça ortaya konulması bakımından Türk devlet muhasebe sistemine katkı sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk devlet muhasebe sistemi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi geçiş süreci, tahakkuk esaslı muhasebe sistemini etkileyen faktörler ve engeller.

**ACCRUAL BASED ACCOUNTING IN THE GOVERNMENT SECTOR
AND THE TURKISH APPLICATION**

Tansel HACIHASANOĞLU

ABSTRACT

This dissertation examines accrual-based accounting system of Turkey application in the government sector. There are two main parts: theory and application. The first part, composed of the first three chapters, explains governmental accounting, governmental accounting system in Turkey, and transition process of accrual based accounting system in the government sector, respectively.

In the second part, which is Chapter IV, a questionnaire has been conducted on accounting department determining problems of the Turkish governmental accounting system. It has been sent to accountant and property directors and the questionnaire were answered by 156 accounting departments. These case studies are very important that made it possible to describe developing of Turkish governmental accounting system and to determine system problems. After the Public Financial Management and Control Law numbered 5018 was gone into effect there were important reforms held in the area of government accounting and application of cash-based accounting system was ended and transition process of accrual-based accounting was started. In this study has introduced governmental accounting system changed by new law and it has brought up application level of accrual-based accounting system. There are many factors and obstacles that influence to success of accrual based accounting system. The main of these factors: public financial management reform, specific accounting issues, politic and bureaucratic support, professional and academic support, motivation and sufficiency of staff and technologic opportunities. As a result of this study, only the technologic opportunities is carried out in determining factors, on the other hand it has been determined that studies related to other factors influencing to system success is insufficient and the problems and obstacles of governmental accounting system was examined.

Governmental accounting system still can't work without cash-based accounting system and it has determined that accrual based system couldn't be carried out property. This study, especially gives some help to Turkish governmental accounting system that determining systems problems and bringing up factors to system success.

Keywords: Turkish governmental accounting system, transition process of accrual based accounting system, factors and obstacles that influence to accrual based accounting system.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ONAY	I
ÖNSÖZ.....	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
KISALTMALAR VE SİMGELER	XI
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI.....	4
1.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHÇESİ	7
1.3. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR	9
1.3.1. Klasik Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi	9
1.3.2. Modern Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi	11
1.4. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ	12
1.4.1. Kameral Muhasebe Sistemi	13
1.4.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi	16
1.4.3. Schneider Muhasebe Sistemi	17
1.4.4. Constante Muhasebe Sistemi	20
1.4.5. Logismografi Muhasebe Sistemi.....	22
1.5. MUHASEBE KAYIT YÖNTEMLERİ.....	26
1.5.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi.....	26
1.5.2. Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebesi	30
1.5.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi.....	31
1.5.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	31
1.5.5. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....	34
1.5.6. Muhasebe Kayıt Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	36

1.6. DEVLET MUHASEBESİNDE HESAPLARIN KAPATILMASINDA	
KULLANILAN YÖNTEMLER	41
1.6.1. Yönetim Dönemi Yöntemi (Jestiyon Yöntemi)	41
1.6.2. Hesap Dönemi Yöntemi (Egzersiz Yöntemi)	42
1.7. MİLLÎ MUHASEBE KAVRAMI	42
1.7.1. Milli Muhasebe İle Devlet Muhasebesi Arasındaki Farklar	43
1.8. DEVLET MUHASEBESİ İLE TİCARİ MUHASEBE	
ARASINDAKİ FARKLAR	44
1.9. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAPILAN ÇALIŞMALAR	
VE STANDARTLAR	47
1.9.1. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)	48
1.9.1.1. GFSM 2001 Sisteminin Kullanımı	48
1.9.1.2. GFSM 2001 Sisteminin Yapısı ve Özellikleri	49
1.9.2. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)	50
1.9.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)	51
1.9.4. Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları (IPSAS)	54
1.9.5. GFSM 2001, ESA95, SNA93 ve IPSAS Standartlarının	
Karşılaştırılması	58
1.9.5.1. GFSM 2001 ve SNA93	60
1.9.5.2. GFSM 2001 ve ESA95	61

II. BÖLÜM

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHÇESİ	63
2.1.1. Osmanlı Dönemi Devlet Muhasebe Sistemi	63
2.1.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrasında Devlet Muhasebesi	67
2.2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN YAPISI	71
2.2.1. Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Dayanağı	71
2.2.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu	72
2.2.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	72
2.2.1.3. Kapsam Yönünden Kanunların Karşılaştırılması	73
2.3. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEM KULLANICILARI	73
2.3.1. 1050 Sayılı Kanuna Göre Sistem Kullanıcıları	74

VII

2.3.1.1. İta (Ödeme) Amiri	74
2.3.1.2. Tahakkuk Memuru	75
2.3.1.3. Sayman ve Sayman Mutemedi	76
2.3.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Sistem Kullanıcıları	78
2.3.2.1. Bakanlar	79
2.3.2.2. Üst Yöneticiler	79
2.3.2.3. Harcama Yetkilileri	80
2.3.2.4. Strateji Geliştirme Birimi Yetkilileri	82
2.3.2.5. Gerçekleştirme Görevlileri	83
2.3.2.6. Muhasebe Yetkilileri	84
2.3.2.7. Muhasebe Yetkilisi Mutemedi	86
2.3.3. Sistem Kullanıcılarının Unvan Görev ve Sorumluluklarının 1050 ve 5018 Sayılı Kanunlar Kapsamında Karşılaştırılması	87
2.4. SİSTEMİN BİLGİ AKIŞI VE HARCAMA SÜRECİ	88
2.5. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER, TUTULAN HESAPLAR VE FAALİYET RAPORLARI	91
2.5.1. Devlet Muhasebesinde Kullanılan Defter ve Belgeler	91
2.5.2. Devlet Muhasebesinde Hesap Planı ve Hesaplar	92
2.5.3. Devlet Muhasebesi Hesapları	92
2.5.3.1. Dönen Varlıklar	93
2.5.3.2. Duran Varlıklar	102
2.5.3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	109
2.5.3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	113
2.5.3.5. Öz Kaynaklar	114
2.5.3.6. Faaliyet Hesapları	118
2.5.3.7. Maliyet Hesapları	119
2.5.3.8. Bütçe Hesapları	119
2.5.3.9. Nazım Hesaplar	124
2.5.4. Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri ve Mali Raporlama	131
2.5.4.1. Dönem Sonu İşlemleri	131
2.5.4.2. Mali Raporlama	133
2.6. DEVLET MUHASEBESİNDE DENETİM	140
2.6.1. İç Mali Kontrol	140

VIII

2.6.1.1. Harcama Öncesi İç Mali Kontrol.....	141
2.6.1.2. Harcama Sonrası İç Mali Kontrol.....	144
2.6.2. Dış Denetim (Sayıştay Denetimi).....	145
2.6.3. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi	149
2.7. DEVLET MUHASEBESİ VE BÜTÇE	150
2.7.1. Türkiye’de Uygulanan Bütçe Çeşitleri	152
2.7.2. 1050 Sayılı Kanuna Göre Merkezi Yönetim Bütçe Türleri	154
2.7.2.1. Genel Bütçe	154
2.7.2.2. Katma Bütçe	154
2.7.3. Bütçe Sisteminin Değişime Yol Açan Sorunlar	155
2.7.4. 5018 Sayılı Kanuna Göre Merkezi Yönetim Bütçe Türleri	156
2.7.4.1. Genel Bütçe	157
2.7.4.2. Özel Bütçe	157
2.7.4.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi	158
2.7.5. Performans Esaslı Bütçe Sistemi.....	158
2.7.6. Analitik Bütçe Sistemi	160
2.7.7. Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe	163

III. BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ve GEÇİŞ SÜRECİ

3.1. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE ÜLKE UYGULAMALARI	166
3.2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İLE GETİRİLEN YENİLİKLER	167
3.2.1. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Genişletilmesi.....	168
3.2.2. Kayıtların Tahakkuk Esasına Göre Tutulması	169
3.2.3. Devlet Faaliyetlerinin Muhasebe Sistemi Tarafından Kaydedilmesi	169
3.2.4. Maddi Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması	170
3.2.5. Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesinin Sağlanması	171
3.2.6. Vergi Harcamalarının Raporlanmasının Sağlanması	171
3.2.7. Hesapların Sınıflandırılmasının Sağlanması	172
3.2.8. Muhasebe Sisteminin Detaya Sahip Olması	173

3.3.	TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ VE HESAP VERME SORUMLULUĞU	173
3.4.	TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN MALİ ŞEFFAFLIĞA KATKILARI	175
3.5.	TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ.....	180
3.5.1.	Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Yarattığı Riskler	181
3.5.2.	Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler	182
3.5.2.1.	Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması	183
3.5.2.2.	Özel Muhasebe Yaklaşımları.....	185
3.5.2.3.	Politik ve Bürokratik Destek Verilmesi	187
3.5.2.4.	Geçiş Sürecinde Profesyonel ve Akademik Destek Alınması.....	189
3.5.2.5.	Eğitim ve Motivasyonun Sağlanması.....	191
3.5.2.6.	Yeterli Teknolojik İmkanların Sağlanması	193
3.5.3.	Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş İçin Ön Koşullar.....	194
3.5.3.1.	Danışma ve Kabul	194
3.5.3.2.	Devlet Denetçilerinin Desteği.....	194
3.5.3.3.	Yönetici Eğitimi	195
3.5.3.4.	Muhasebecilik Mesleğinin Katılımı.....	196
3.5.3.5.	Kamu Sektöründe Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesi	196
3.5.3.6.	Teşvik ve Caydırıcı Önlemler.....	197
3.5.3.7.	Diğer Ön Koşullar	197
3.5.4.	Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde Sorunlar ve Engeller	198
3.5.4.1.	Uygulamaya İlişkin Geçiş sorunları.....	198
3.5.4.1.1.	Muhasebe Sisteminin Kuruluşu ve Yönetim Maliyeti	198
3.5.4.1.1.1.	Sistem Değişikliğinden Kaynaklanan Maliyetler	199
3.5.4.1.1.2.	Çalışanların Eğitimi ve Muhasebe Politikalarını Geliştirme Maliyeti	200
3.5.4.1.1.3.	Bilgilendirme Maliyetleri.....	200
3.5.4.1.1.4.	Yönetimin Bilgilendirmesi İle İlgili Maliyetler	201
3.5.4.1.2.	Nitelikli Personel Eksikliği	201
3.5.4.1.3.	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının Olmaması	202
3.5.4.1.4.	Çalışanların Değişime Karşı Direnç Göstermesi.....	203

3.5.4.1.5. Doğru Bir Teşvik Sisteminin Olmaması.....	204
3.5.4.2. Kavramsal Geçiş sorunları	204
3.6. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER.....	206

IV. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UYGULANAN TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN SORUNLARININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

4.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU	210
4.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI.....	211
4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI	212
4.4. ARAŞTIRMANIN MODELİ	213
4.5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	214
4.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	215
4.6.1. Örneklemenin Belirlenmesi	215
4.6.2. Anket Formunun Hazırlanması	215
4.7. VERİLERİN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	216
4.8. ARAŞTIRMA SONUÇLARI.....	242
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	249
KAYNAKÇA	254
EKLER	266
ÖZGEÇMİŞ	273

KISALTMALAR VE SİMGELER

IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
GFMS2001	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (Government Finance Statistics Manuals 2001)
SNA93	: Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (System of National Accounts 1993)
ESA95	: Avrupa Hesap Sistemi 1995 (European System of Integrated Economic Accounts 1995)
IPSAS	: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards)
GASB	: Devlet Muhasebesi Standartlar Birliği (Governmental Accounting Standards Board)
WB	: Dünya Bankası (World Bank)
UN	: Birleşmiş Milletler (United Nations)
GFS	: Devlet Mali İstatistikleri (Government Finance Statistics)
EUROSTAT	: Avrupa Birliği İstatistik Ofisi (The Statistical Office of the European Communities)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IPSASB	: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Birliği (International Public Sector Accounting Standards Boards)
ISA	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
KMYKK	: Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu
MYMY	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
ABS	: Analitik Bütçe Sistemi
PEBS	: Performans Esaslı Bütçe Sistemi
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
UK	: United Kingdom

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1-	Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü 31/12/2006 Tarihli Kesin Mizanı	134
Tablo 2.2-	Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu	137
Tablo 2.3-	Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü Faaliyet Sonuçları Tablosu.....	138
Tablo 2.4-	Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü Bilançosu	139
Tablo 3.1-	Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçen Ülkeler	167
Tablo 4.1-	Verilere Uygulanan Analizler	216
Tablo 4.2-	Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı	218
Tablo 4.3-	Muhasebe Müdürlerinden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı	218
Tablo 4.4-	Malmüdürlerinden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı	219
Tablo 4.5-	Cevaplayıcıların Yaşlarına İlişkin Bilgiler	219
Tablo 4.6-	Cevaplayıcıların Görev Sürelerine İlişkin Bilgiler	219
Tablo 4.7-	Cevaplayıcıların Tecrübelerine İlişkin Çapraz Tablo	220
Tablo 4.8-	Çalışan Sayısı İle İlgili Bilgiler	221
Tablo 4.9-	Kamu Mali Yönetim Sistemi İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	222
Tablo 4.10-	Grup İstatistikleri I.....	224
Tablo 4.11-	Bağımsız Örnek Testi I.....	225
Tablo 4.12-	Personel, Eğitim ve Motivasyon İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	226
Tablo 4.13-	Grup İstatistikleri II	230
Tablo 4.14-	Bağımsız Örnek Testi II.....	230
Tablo 4.15-	Duran Varlıklar İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	232
Tablo 4.16-	Ertelenmiş Giderler ve Taahhütler İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	234
Tablo 4.17-	Kayıt Sırasına Göre Ödeme Yapma İşlemi İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	236
Tablo 4.18-	Grup İstatistikleri III.....	237

Tablo 4.19- Bağımsız Örnek Testi III	237
Tablo 4.20- Politik ve Bürokratik Destek Verilmesi İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	238
Tablo 4.21- Grup İstatistikleri IV	239
Tablo 4.22- Bağımsız Örnek Testi IV	239
Tablo 4.23- Profesyonel ve Akademik Destek Alınması İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	240
Tablo 4.24- Teknolojik Altyapı ve Bilgi İşlem İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları	241

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1-	Kameral Sistem Kasa Defteri Örneği	14
Şekil 1.2-	Kameral Sistem Kasa Defteri Örneği II.....	15
Şekil 1.3-	Kameral Sistem Defterikebir Örneği (Eski Kameral Sistem).....	16
Şekil 1.4-	Schneider Muhasebe Sistemi Yevmiye Defteri Örneği.....	18
Şekil 1.5-	Constante Muhasebe Sistemi Kasa Defteri Örneği	21
Şekil 1.6-	Constante Muhasebe Sistemi İdari Yevmiye Defteri Örneği.....	21
Şekil 1.7-	Logismografi Sistemde Yevmiye Defteri Örneği	24
Şekil 1.8-	Devlet Muhasebesi Alanında Yürütülen Çalışmalar ve Standartlar.....	60
Şekil 2.1-	Harcama Süreci	90
Şekil 2.2-	Kesin Hesabın Hazırlanma ve Onay Süreci.....	149
Şekil 4.1-	Araştırmanın Modeli.....	213

GİRİŞ

Hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutan ve raporlayan devlet muhasebesi, bu yönüyle mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsuru konumundadır. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi, hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu nedenle, devlet muhasebesi; yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar.

Özellikle karar alma ve kararların uygulanması sürecinde önemli görevler üstlenen devlet muhasebesinde, bu görevler yerine getirilirken kullanılan yöntemler yetersiz kalmıştır. 80'li yılların başına kadar tüm dünyada yöntem olarak, nakit esaslı devlet muhasebe sistemi kullanılmakta ve bu sistem bütçe odaklı kullanıldığı için istenilen verilerin üretilmesi noktasında yetersiz kalmaktaydı. Nakit esaslı muhasebe sistemi, muhasebeye konu olan işlemleri, ödeme veya tahsilat yapıldığında kayıt altına alan ve devletin sahip olduğu varlıkları (maddi/maddi olmayan) kapsam dışında tutan dar bir yaklaşımdır. Bu nedenle karar alma sürecinin gerektirdiği bilgileri bu sistemden elde etme imkanı bulunmamaktadır.

80'li yılların başından itibaren, özellikle Yeni Zelanda, Avustralya ve İngiltere gibi ülkelerde, dönemin gerektirdiği bilgi ihtiyacını karşılayamayan nakit esaslı devlet muhasebe sistemi yerine, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi geçiş çalışmaları başlatılmış ve devlet muhasebesi alanında bu ülkelerin öncülüğünde yeni bir dönem başlatılmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, muhasebeye konu olan işlemleri tahakkuk aşamasında kayıt altına alan ve devletin sahip olduğu varlıkları devlet muhasebesi kapsamına alan, tam ve doğru bilgi üretilmesi amacına uygun bir yöntemdir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin diğer ülkeler tarafından da kullanılmasını teşvik etmek amacıyla, OECD, AB, Dünya Bankası ve IMF gibi kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar başlatılmış ve günümüzde birçok ülke tarafından tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi uygulanmaya başlamıştır. Tahakkuk esaslı sistem, nakit esaslı muhasebe sistemine göre uygulanması oldukça zor olan ve geçiş süreci uzun zaman isteyen maliyetli bir yöntemdir. Dünyada tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş

sürecini başarıyla tamamlayan birçok ülke olduğu gibi, geçiş sürecini tamamlayamayan ve tekrar nakit esaslı muhasebe sistemine dönüş yapan ülkelerde bulunmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimseyen ve 2003 yılında bu konudaki çalışmaları başlatan ülkelerden biride Türkiye'dir. 2003 yılına kadar nakit esaslı muhasebe sistemini kullanan Türkiye'de, 2003 yılında çıkarılan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile birlikte, devlet muhasebesi alanında yeni bir dönem başlatılmış ve devlet muhasebe sistemi yeniden yapılandırılarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş süreci başlatılmıştır.

Türkiye'de başlatılan çalışmalarda referans olarak, IMF tarafından çıkarılan Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM2001) ve Avrupa Birliği tarafından çıkarılan ESA95 kriterleri baz alınmıştır. 2008 yılı itibariyle bu konuda önemli adımlar atılmış ve çalışmalar halen sürdürülmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye'de uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi incelenmiş ve sistemin uygulanma düzeyi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma teori ve uygulama olmak üzere iki kısımda yapılmıştır. Teorik kısım üç bölüm olarak belirlenmiştir; birinci bölümde genel hatlarıyla devlet muhasebesi kavramı ve bu konuda geliştirilen yöntemler ve standartlar ele alınmış, ikinci bölümde Türk Devlet Muhasebe Sistemi incelenmiş ve üçüncü bölümde ise tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi geçiş süreci üzerinde durulmuştur. Uygulama kısmında ise, Türkiye'de uygulanan devlet muhasebe sisteminin uygulanma düzeyini ve sorunlarını tespit etmek amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır.

Birinci bölümde devlet muhasebesi olgusundan hareketle, ticari muhasebe ve milli muhasebe kavramları ve bunlar arasındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca geçmişten günümüze kullanılan devlet muhasebe sistemleri ve yöntemler karşılaştırmalı olarak aktarılmıştır. Bölümün son kısmında ise uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından geliştirilen standartlar ve bu standartların kapsamı ve farklılıkları ortaya konulmuştur. İkinci bölümde ise, Türk Devlet Muhasebe Sistemi, yapılan düzenlemeler, muhasebe yaklaşımları (hesap planı, bütçe, denetim, finansal raporlama gibi konular) aktarılmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş süreci, sistemin başarısını etkileyen faktörler ve sisteme geçiş sürecinde karşılaşılmaması muhtemel engeller incelenmiştir. Uygulamanın yer aldığı son bölümde ise, devlet muhasebe sistemimizde görev yapan muhasebe yetkililerine yönelik

uygulanan anket çalışmasının sonuçlarının değeriendirilmesi yer almaktadır. Yapılan analizler doğrultusunda çıkan sonuçlar yorumlanmış ve bir takım öneriler sunulup çalışma tamamlanmıştır.

I. BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ

Geçmişten günümüze, devlet anlayışında önemli gelişmeler yaşanmış ve bu gelişmelere bağlı olarak devlet faaliyetleri farklılaşmaya başlamış ve klasik devlet anlayışı değişim göstermiştir. Devlet faaliyetlerinin farklılaşması ile birlikte, devlet muhasebesi alanında sürekli yeni gelişmeler ve değişimler yaşanmıştır. Özellikle 80’li yılların başından itibaren, mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gibi kavramların etkisiyle devlet muhasebesi alanındaki arayışlar hızlanmış ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile bu alanda yeni bir dönem başlamıştır. Bu bölümde, öncelikle devlet muhasebesi kavramı ve devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişmeler aktarılmıştır. Geliştirilen devlet muhasebe sistemleri kronolojik bir sırada incelenmiş ve kayıt yöntemleri üzerinde durulmuştur. Bu yöntemlerin üstünlükleri ve zayıflıkları karşılaştırmalı olarak verilmiştir. Ayrıca devlet muhasebesi ile milli muhasebe ve ticari muhasebe arasındaki farklılıklar ve benzerlikler ortaya konulmuştur. Bölümün sonunda ise, devlet muhasebesi konusunda yapılan uluslararası çalışmalar ve geliştirilen standartlar ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

İnsan topluluklarının toplumsal gereksinimlerine yanıt veren başlıca örgüt devlettir. Devletin meydana gelebilmesi ve varlığından söz edilebilmesi için toprak, nüfus ve üzerinde ekonomik bütünlük ve egemenlik gibi öğelerin bulunması gerekir.

Bir toplum içinde en üst siyasi otorite ile donatılmış kurum da devlettir. Devlet, toplumun birliğini, düzenini ve meşru otoritesini temsil eder. İlk zamanlarda devletin başlıca fonksiyonları olarak iç güvenlik ve dış savunma hizmetleri görülmekteydi, ama zamanla bu liberal doktrin çerçeveleri aşarak eğitim, sağlık, sosyal yardım gibi çeşitli alanlar devletin fonksiyonları arasında yer almıştır. Daha sonra ise Devlet İktisadi Teşekkülleri denilen girişimlerle iktisadi alanda devletin fonksiyonları arasına girince devletin faaliyet alanı oldukça geniş bir hal almıştır¹. Bu faaliyet alanının genişlemesi sonucunda muhasebe bilimi devlet yapısı içinde önemli bir yer edinmeye başlamış ve devlet muhasebesi kavramı ön plana çıkmıştır.

Devlet faaliyetlerinin ekonomi ve toplum üzerindeki etkilerinin istenilen şekilde olup olmadığını tespit edebilmek için devlet faaliyetlerinin parasal sonuçlarının belli bir hesap sistemi içinde incelenmesi faaliyetlerini yerine getiren sisteme *Devlet Muhasebe Sistemi* adı verilir².

Devlet muhasebesi “devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek, bunlarda meydana gelen değişiklikleri izlemek, her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve sonuçlarını ortaya koymak” şeklinde tanımlanabileceği gibi, “devletin faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının arzusuna göre yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve devlet patrimonuvarındaki artış ve azalışları para ile ifade eden muhasebe tekniği” olarak da tanımlanabilir³.

Yukarıdaki tanımlamalar dikkate alınarak devlet muhasebesine ilişkin genel bir tanım yapmak gerekirse, “devlet muhasebesini, devletin yaptığı parasal işlemleri kaydeden, bunların bütçe hedefleri ile kontrolünü sağlayan, belirli tarihler itibariyle mali durumu ve belirli dönemler itibariyle sonuçları rapor eden bir sistem” olarak tanımlamak mümkün olacaktır.

Toplum içinde, kamu birimleri ve kar amacı gütmeyen kurumlar, ana ekonomik, sosyal ve politik birimlerdir. Devlet fonksiyonlarında ve birimlerin yapısında yaşanan önemli değişimler, devletin büyümesi sonucunu da beraberinde getirmiştir. Büyümesi ile

¹ Adil Giray; **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1988, s.135.

² Yusuf Akça; **Devlet Muhasebesi Sistemi (Yapısı, İşleyişi, Bütçe İle Bağlantısı ve Sorunları)**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 1993, s.63.

³ Akça; 1993, s.63.

birlikte devletin kamuya olan sorumluluğu daha da artmıştır. İşte bu noktada devlet muhasebesinin önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü devlet, kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacı ile mal ve hizmet üretimine başlamıştır. Kar amacı güdülmesi de dönem sonuçlarının gerçekçi bir biçimde yansıtılabilmesi ancak tüm faaliyetlerin düzenli bir şekilde kaydedilmesine bağlıdır. Bu nedenle devlet, mutlak suretle saydam politikalar çerçevesinde oluşturulan devlet muhasebesi sistemi oluşturmak zorundadır⁴.

Devlet muhasebesinin iki ögesinden birini oluşturan devlet: insan topluluklarının toplumsal gereksinimlerine cevap veren bir örgüttür.⁵ 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 bakıldığı zaman toplumsal gereksinimlerin karşılanmasını üstlenen bir örgüt görülür. Bu gereksinimlerin karşılanması için bir gelir elde edilmesi ve bu gelirinde öncelikle dikkate alınarak harcanması söz konusudur. Bu nedenle devletin bir tüzel kişilik olduğu ve bu tüzel kişiliğin sahip olduğu varlıkların ve borçların izlenmesinin gerekli olduğu ön plana çıkmıştır.

Devlet muhasebesinin temel işlevi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutmak ve raporlamaktır. Bu nedenle, mali hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın temel unsuru devlet muhasebesidir. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu açıdan, devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar⁶.

Bu görüşten hareketle devlet muhasebesinin amacı;

- Devletin varlıklarının ve kaynaklarının izlenmesi⁷,
- Yıllık faaliyet sonuçlarının bütçe hedefleri ile kontrolüne imkan verecek bir biçimde ve mevzuat hükümlerine uygun olarak belirlenmesi⁸,

⁴ Bernardino Bendito and Isabel Brusca, "International Classification of Local Government Accounting Systems", *Journal of Comparative Policy Analysis*, Volume:6, No:1, April-2004, p. 57.

⁵ Giray; s.135.

⁶ Mustafa Dışlı ve Eyüp Kızılkaya; **Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2000, s. 12.

⁷Serap Yanık; **Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması**, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2000, s.4.

- Dönem sonları itibariyle mali durumun, belirli dönemler itibariyle de faaliyet sonuçlarının ilgililere ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlanmasıdır⁹.

Geçmiş yıllarda, özellikle ulusal ekonomide devletin rolünün az olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı da daha az ve basitti. O nedenle, geçmişte devlet muhasebesi uygulamaları, bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunun için bütçe yılı içinde tahsil edilen gelirler ile yapılan giderlerin kaydı ve raporlanması yeterli görülmüştür. Zaman içinde hükümetlerin ekonomik faaliyetleri ve etkileri artmış ve bunun sonucu olarak hükümetlerce alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, dikkatleri hükümetlerin aldıkları mali kararların ve yaptıkları mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına yani, devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Bunlarla birlikte devlet muhasebesi ve mali raporlamada bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlanmıştır¹⁰.

1.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHÇESİ

Siyasi rejimlerin farklılaşmasıyla beraber devlet anlayışında önemli gelişmeler yaşanmış ve bu gelişmelere bağlı olarak devlet faaliyetleri farklılaşmaya başlamış ve klasik devlet anlayışı değişim göstermiştir. Devlet faaliyetlerinin farklılaşması ve devlet muhasebesinde ortaya çıkan gelişmeler, devlet anlayışında ortaya çıkan gelişmelere paralellik göstermiştir¹¹.

Tarihte devlet muhasebesi fikri devlet bütçesi fikri ile başlamıştır. Zira ilk devlet muhasebesinin “bütçe muhasebesi” şeklinde olduğu kesin olarak bilinmektedir. Devletlerde bütçe fikri, büyük devletlerin ve bilhassa demokratikleşme süreci çok eskilere dayanan devletlerin tarihi ile başlar. O halde, devlet muhasebesinin tarihi de

⁸ John Stanton and Patricia Stanton; “Reconciling Governmental Accounting with National Accounting”, **University of Newcastle**, 2000, p.3.

⁹ Yanık; 2000, s.4.

¹⁰ Mustafa Dişli; **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2004, s.7.

¹¹ Azmi Güngör; **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:231, 1981, s.18.

büyük imparatorluk, krallık veya demokratik devletlerin kurulması ile başlamıştır denilebilir¹².

Devlet muhasebesinin ilk izlerine demokrasinin doğduğu yer olan İngiltere’de XIII. yüzyılda rastlanılmaktadır. Ancak kamu maliyesinin özel bir yasa ile denetimi XVIII. yüzyılın ikinci yarısında 1785 yasası ile yapılmıştır¹³. 1785 yasası zamanla bir çok değişikliğe uğramıştır. 1866 yılında ise devletin mal varlığını denetlemek amacıyla sayıştaya karşılık gelen özel bir daire kurulmuştur¹⁴.

İsviçre de ise devlet muhasebesi ile ilgili ilk çalışmaların Bern kantonunda yapıldığı, Fr. Emile Vaeletti tarafından yayınlanan dokümanlardan anlaşılmaktadır. Bu dokümanlarda 1375–1384 senelerine ait hesaplar bulunmaktadır. İsviçre konfederasyonu ile İsviçre kantonlarının çoğunda 1914 tarihine kadar kameral sistem uygulanmıştır¹⁵.

Fransa’da ise 1308 yılında yayınlanan bir kraliyet iradesi ile devlet gelir ve giderleri bir cetvelde gösterilmiştir. 1777 yılında da Neker tarafından, muzaaf sistem yalnız merkezde uygulanmaya çalışılmış ve bu sayede 1781 yılında Fransa devletinin mali durumunu gösteren bir rapor yayınlanmıştır. Ayrıca Fransa’da IV. Henry zamanında ilk bütçe çalışmalarına başlanılmıştır.

Avusturya ise, devlet muhasebesinin bir sistem olarak kabul edilmesinde Orta Avrupa ülkelerine örnek olmuş bir ülkedir. Bu ülkede ilk olarak 1760 yılında meclis devlet muhasebesi alanında çalışmalar yapmıştır. 1770 yılında ise yine bu meclisin çalışmaları ile Viyana Hukuk Mektebine devlet muhasebesi dersi konmuştur. Yapılan bu çalışmalar sonucunda Avusturya’da *kameral muhasebe sistemi* geliştirilmiştir¹⁶.

Almanya da ise devlet muhasebesinin tarihi IX. yüzyılda başlamıştır. *Charlemagne I* döneminde devlet memurlarının mükellef oldukları servislerde imparatora ait masrafları bir deftere yazmaları emredilmiştir. Devlet bütçeleri ise, XVI. ve XVII. yüzyıllarda Alman devlet defterlerinde yer almaya başlamıştır. Alman devlet muhasebesi Avusturya

¹² Niyazi Şahin; **Devlet Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, ss.11-12.

¹³ M. Hikmet Çoşan; **Devlet Muhasebesi**, Yeni Uğur Matbaası, Ankara, 1980, s.1

¹⁴ Şahin; s.12.

¹⁵ Gıyas Akdeniz; **Devlet Muhasebesi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948, s.9.

¹⁶ Vural Akarçay; **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:330-563, İstanbul, 1980, s. 18.; Akdeniz, s.9.

okullarının tesiri altında kalmış ve Alman devletlerinde kameral muhasebe sistemi uygulanmıştır¹⁷.

İtalya’da ise, devlet muhasebesinin izlerine orta çağda rastlanılmaktadır. İtalya’da bütçe uygulamaları, XV. yüzyılda başlamış, buna paralel olarak kameral sistem uygulanmıştır. 1853 ve 1870 yasaları ile muzaaf sisteme geçilmişse de personelin nitelik ve nicelik yetersizliğinden sistem geliştirilememiştir. 1875 yasası ile *logismografi* muhasebe sistemi ilk olarak burada uygulanmaya başlanmıştır¹⁸.

1.3. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi incelendiğinde ilk dönemlerde bütçe odaklı muhasebe sisteminin egemen olduğu görülmektedir. Özellikle devlet fonksiyonlarının sınırlı olması nedeniyle sadece gelir gidere ilişkin kayıtlar tutulmaktaydı. Ancak günümüzde devlet kavramı oldukça farklı boyutlara ulaşmıştır. Bu nedenle de klasik anlamda devlet muhasebesi, ihtiyaçları karşılayamaz duruma gelmiştir. Günden güne özel sektör muhasebesine yaklaşan devlet muhasebesi, bu gelişimle birlikte yeni arayışları da beraberinde getirmiştir.

Devlet muhasebesi sisteminde, nakit ve tahakkuk esasları bir yana taahhüt esasının tartışıldığı günümüzde, devlet faaliyetlerini etkileyen her bir kalemin kayda alındığı muhasebe kayıt yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir. Günün gelişen koşullarına göre ve özellikle devletin malvarlığı açısından muhasebe sistemine yönelik farklı görüşler ortaya atılmıştır. Aşağıda klasik ve modern yaklaşımlara göre devlet muhasebesi ele alınmaktadır.

1.3.1. Klasik Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi

Klasik görüşe göre devlet muhasebesinin amacı; devletin gelir ve giderlerini bütçeye uygun olarak sınıflandırmak ve kontrol etmektir. Bu nedenle devlet muhasebesi yalnızca bir bütçe muhasebesidir ve malvarlığı muhasebesinden çok farklıdır. Duran varlıkların kaydı sadece kağıt üzerinde yapılmakta ancak muhasebeye yansıtılmadığından sağlıklı bir yapı ortaya çıkmamaktadır.

¹⁷ Akdeniz; s.11.

¹⁸ Çoşan; s.2.

Klasik görüŖe göre malvarlığı muhasebesinin devlet muhasebesi içinde yer almamasının nedenleri Ŗu Ŗekilde açıklanmaktadır¹⁹.

- Devletin malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisi (satın alma, kiralama vb.) yoktur. Eski eserler, saraylar, müzeler gibi devlet malları üzerinde özel mülkiyette olduğu gibi tasarrufta bulunulamaz. Malvarlığı devlet için değişim aracı olmadığından kayda almak mümkün değildir.
- Devletin malvarlığı, devletin değil milletindir. Bu nedenle devletin bu mallar üzerindeki sorumluluğu, milletin menfaatini göz önünde bulundurarak koruyuculuk yapmaktır. Dolayısıyla devletin malvarlığının olmadığı varsayımıyla malvarlığı muhasebesi tutulamaz ve malvarlığına ilişkin kalemler bilançoda gösterilemez.
- Malvarlığı muhasebe sistemi oldukça tehlikeli bir sistemdir. Çünkü devleti zorunlu olarak sosyalizme götürür. Devlet malı ve buna ilişkin bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi, devlet malvarlığının genişletilmesi düşüncesini yaygınlaştırır. Klasik sisteme göre devletin fonksiyonu malvarlığını arttırmak değil mevcut varlık yapısını en iyi Ŗekilde yönetmektir.
- Devletin nakit hesabı ile malvarlığı hesabını teknik açıdan izlemek mümkün değildir. Bu nedenle devletin bilançosunun hazırlanmasında gerçek durumun ortaya konması açısından birtakım sorunlarla karşılaşmaktadır.
- Malvarlığı muhasebesi, bilanço düzenlemesi gerektirmektedir. Devlet bilançosunda yer alan mevcutlar ve alacaklar ile pasifindeki borçlar aynı nitelikte kıymetler değildir ve bu nedenle karşılaştırma yapılamaz. Aktifte bulunan bazı değerlerin de likiditesi mümkün olmayacaktır.
- Devletin mal varlığına ilişkin gerçek değerlerin ortaya konmasında bir takım sorunlarla karşılaşıldığından, değerleri izlemek mümkün olamamaktadır. Bu duruma paralel olarak amortisman ayrılması, malvarlığı yönetiminde ütöpik düşünceler olarak kalmaktadır.

¹⁹ Giray; s.137; Şahin; s.7.

1.3.2. Modern Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi

Modern görüş ise, devlet muhasebesinin yalnızca bütçe muhasebesi olmadığını, alacak ve borçlar ile devletin malvarlığına sahip olduğunu savunmaktadır. Böylece devlet muhasebesi hem bütçe, hem de malvarlığı muhasebesi olarak kabul edilmektedir. Modern devlet muhasebesi, bütçe ile birlikte devletin malvarlığını kayda alıp, izlemektedir.

Bütçe ile malvarlığı kalemlerindeki değişimler birbirinden farklıdır. Bütçeye göre gider olarak kabul edilen bir harcama, malvarlığı bakımından bir gider olmayacağı gibi, bütçeye göre kabul edilen bir gelir, malvarlığı bakımından gelir olarak kabul edilmeyebilir. Örneğin satın alınan bir gayrimenkul bütçe bakımından gider kalemi iken malvarlığı bakımından bir harcama değildir. Çünkü yapılan bu satın alma, malvarlığında bir değişiklik yaratmamış, sadece nakdi gayrimenkule dönüştürmüştür²⁰.

Modern görüş sahipleri klasikler tarafından ortaya atılan devletin mal varlığına ilişkin karşıt tezleri şu şekildedir²¹.

- Devletin malvarlığı milletindir. Ancak bu durum devletin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Devlet söz konusu malların hesabını verebilmesi için, malvarlığında meydana gelen her türlü değişikliği kayıt altına almalıdır.
- Günümüzde devlet fonksiyonlarının artması ile birlikte devletin malvarlığında da önemli artışlar olmuştur. Devletin malvarlığının artması modern devlet anlayışının bir sonucudur. Devlet bilançosunun gerçekçi bir şekilde çıkartılabilmesi için mutlak suretle malvarlığının da muhasebeye yansıtılması gerekmektedir.
- Malvarlığı muhasebesinin tehlikeli bir görüş olduğu ve devleti, malvarlığını arttırmaya yönelteceği ve sosyalizme götüreceği görüşü, bilimsel olmaktan çok siyasi bir görüştür. Ayrıca mevcut mal varlığının kayda alınması görüşünün mutlak suretle malvarlığını arttırıcı bir etki yaratacağı sonucunun çıkarılması çok ussal bir yaklaşım değildir.
- Teknik olarak bütçe hesapları ile malvarlığı hesaplarının farklı gruplarda ele alınması gerekmektedir. Bu durum imkânsız olmamakla birlikte, hesap planında

²⁰ Giray; s.137; Şahin; s.8.

²¹ Giray; s.138.

bu ayırım dikkate alınarak yapılacak düzenleme ile söz konusu sorun ortadan kaldırılabılır.

- Öncelikle devlet bilançosu ile ticari bilançonun birbirinden ayrı düşünülmesi gerekmektedir. Her ne kadar devlet bilançosunda yer alan bazı kalemleri tam olarak değerlendirmek söz konusu olmasa da, bu durum kalemlerin bilançoğa alınmasına engel değildir. Örneğin müzeler, tarihi eserler, saraylar gibi kalemlerin değerlerinin, kayda alınmasında bir takım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, gerçeği net olarak yansıtacak bir yöntem belirlenerek kayda alma işlemine başlanmalıdır.
- Malvarlığı muhasebesinin büyük ölçekli devletlerde uygulanmasında büyük zorluklarla karşılaşılması muhtemeldir. Ancak zorlukların var olması uygulamanın gerçekleştirilmesine engel değildir. Devletlerin büyük olması, faaliyetlerinin çoğalmasına ve hatta malvarlığının da değişikliklere uğramasına neden olacaktır. Bu nedenle malvarlığı muhasebesinin kullanılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Son yıllarda devlet muhasebesinde modern görüşün egemen olduğu görülmektedir. Bu gelişmenin en önemli nedeni saydam devlet anlayışının hızla yaygınlaşmasıdır. Klasik sisteme göre nakit esaslı muhasebe sistemi kullanılması nedeniyle, bütçe dışı fonlar başta olmak üzere bütçe muhasebesi vasıtasıyla kayda alınamayan birçok kalem ile malvarlığı kayıtları, tahakkuk ve nakit esaslı sistemlerin birlikte kullanılması ile kayıt altına alınabilmektedir.

1.4. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesinde de, sistemden beklenen faydalar ve varılmak istenilen hedefler, devlet muhasebesi sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır. Tarihsel gelişim süreci içerisinde muhasebe sistemlerini; Eski Kameral Muhasebe Sistemi, Yeni Kameral Muhasebe Sistemi, Schneider Muhasebe Sistemi, Constante Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemi şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde; Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise modern görüş çerçevesinde şekillenmiştir.

1.4.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Püechenberg tarafından geliştirilen bu sistem, ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmıştır. Kameral²² muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir²³. Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır. Bu sistem devlet bütçesinin uygulama ve realizasyonunu takip edebilme ihtiyacından doğmuştur. Bu sebeple tamamen bütçe ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışan bir muhasebe sistemidir²⁴.

Kameral muhasebe sistemini tarihi gelişimi bakımından Eski (Basit) Kameral Muhasebe Sistemi ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemi olarak ikiye ayırıp incelemek gerekir. Eski kameral muhasebe sisteminde, sadece kasa hareketleri izlenebilmekte iken, devletin malvarlığındaki değişimler ile borç ve alacakların durumlarını izlemek mümkün değildir. Bu sistemde hesaplar gelir ve gider hesapları olarak ikiye ayrılmaktadır.

Kameral muhasebe sisteminde kasa defteri ile gelir ve gider ayrıntı defteri olmak üzere iki çeşit defter kullanılmaktadır. Kasa defterine, gerçekleşen gelir ve giderlerin, belgelerine dayanılarak veznedar tarafından kayıtları yapılır. Gelir ve gider ayrıntı defteri de yine veznedar tarafından gelir tahsilatlarının ve gider ödemelerinin, bütçedeki fasıl ve maddelerine göre kaydedildiği defterdir²⁵.

Sistemde nakit hareketleri, kasa defterinde takip edilir. Yapılan tahsilat işlemleri sonucunda kasaya giren paralar kasa defterinin sol sayfasına; ödemeler sonucu kasadan çıkan paralar ise kasa defterinin sağ sayfasına kaydedilir. İki sayfa arasındaki fark ise kasa mevcudunu gösterir.

Kasa defteri veznedar tarafından tutulur. Veznedarlar, devlet kasasına giren ve çıkan paraları, tarih sırasıyla ve resmi belgelere dayanarak bu deftere kayıt ederler. Gelir tahsilat kayıtları, tahakkuk fişleri, tahsilat müzekkereleri veya cetvellerine dayanılarak yapılır. Veznedarlar tahsilat işlemi sonunda parayı teslim edene bir makbuz verir. Gider

²² Kamera resim yapılan oda anlamına gelmektedir. Kameral ortaçağda hükümdar hazinelerinin saklandığı yer anlamında kullanılmıştır. Daha sonra hükümdarlara ait mallar bu kelime ile ifade edilmeye başlanmıştır. Kameralizm ise, devlet veya hükümdar mallarını, gelirlerini muhafaza, idare ve arttırma sanatı demektir.

²³ Güngör; s.22.

²⁴ Şahin; s.19.

²⁵ Özdemir Akmut; **Türkiye Devlet Muhasebesi**, Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları No:170, Araştırma No:15, Ankara, 1973, s.25.

kayıtları ise; yetkili makamların imzalarını taşıyan ita (verile) emrine dayanır. Veznedarlar ödeme işleminin gerçekleştirildiğine dair istihkak sahibinin imzasını alırlar. Gerek gelir ve gerekse gider belgeleri veznedara ibraz edilmeden önce ilgili muhasebeci tarafından incelenerek, gelirin tahsili veya giderin ödenmesi için veznedara gönderilir.

Aşağıda kameral sistemde kullanılan kasa defteri örnekleri verilmiştir. İlkinde sol sayfası gelirlere, sağ sayfası giderlere ayrılan kasa defteri örneği verilmiştir. İkinci örnek şekilde ise, gelir ve gider sütunları aynı sayfada olan kasa defteri verilmiştir.

GELİRLER						GİDERLER					
Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gelirler		Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Giderler	
				L	K					L	K

Şekil 1.1- Kameral Sistem Kasa Defteri Örneği

Kaynak: Niyazi Şahin; **Devlet Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, s. 23.

Kameral muhasebe sisteminde kullanılan diğer defter ise, defterikebir veya gelir ve gider ayrıntı defteridir. Bu defter, bütçedeki gelir ve gider bölümlerine ait işlemlerin kayıt edilmesi için kullanılır. Dönem içinde gerçekleşen gelir ve giderlerle ilgili işlemler, ilgili bölümlerdeki ilgili sayfalarda yer alan özel sütunlara yazılır. Bunlara istinaden yapılan tahsilat ve gider ödemeleri aynı sayfalardaki sütunlara veya satırlara yazılır²⁶.

²⁶ Akarçay; s.16.

Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gelirler		Giderler	
				L	K	L	K

Şekil 1.2- Kameral Sistem Kasa Defteri Örneği II

Kaynak: Niyazi Şahin; **Devlet Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, s. 23.

Yıl sonunda gelir ve gider bölüm ve madde toplamaları ayrı ayrı yapılır. Daha sonra gerçekleşen tüm gelir ve giderlerin toplamı alınır ve bu suretle umumi gider ve gelir toplamaları bulunmuş olur. Elde edilen sonuçlar kasa defteri toplamaları ile karşılaştırılır²⁷. Dönem başında veznedar veya yardımcı memur ilk defa bu defteri gelirler ve giderler için ayrı ayrı olmak üzere düzenlerler.

Bu sistemin en büyük avantajı, sistemin yürütülmesinde az sayıda personele ihtiyaç duyulması sebebi ile maliyetinin düşük olmasıdır. Gelir-gider ayrıntı defterinin gelir-gider tahakkuklarını göstermemesi sebebi ile, bu ikisinin kalanlarının öğrenilmesinin mümkün olmaması ve her iki defterin veznedar tarafından tutulmasının, hesapların etkin bir şekilde denetimine engel teşkil etmesi, sistemin sakıncaları arasında yer almaktadır²⁸.

²⁷ Şahin; ss.25-26.

²⁸ Çoşan; s.4.

Gider

Tarih	Kasa Sıra No	Tahsisat		Açıklama	Ödeme	
		L	K		L	K

Gelir

Tarih	Kasa Sıra No	Gelir Tahmini		Açıklama	Tahsilat	
		L	K		L	K

Şekil 1.3- Kameral Sistem Defterikebir Örneği (Eski Kameral Sistem)

Kaynak: Gıyas Akdeniz; **Devlet Muhasebesi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948, s.30.

1.4.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi

Yeni kameral muhasebe sistemi ise, eski kameral sistemin geliştirilmiş şeklidir. Eski kameral sisteminden tek farkı, gelir-gider tahakkuklarının kaydedilebilmesi için gelir-gider ayrıntı defterine tahakkuk satırlarının ilave edilmiş olmasıdır. Bu sayede gelir ve giderler tahakkuk ettiği halde tahsil edilemeyen gelir veya ödenmeyen giderlerin izlenmesi mümkün olabilmektedir. Ayrıca sistemde; biri muhasebe servisi biri de kasa servisi olmak üzere iki servis görev yapmaktadır. Kasa defteri veznedar tarafından, gelir-gider ayrıntı defteri ise muhasebe servisi tarafından tutulmaktadır.

Yeni kameral muhasebe sisteminde, kasa defteri ile gelir-gider ayrıntı defterinin ayrı kişiler tarafından tutulması; hesapların denetimini kolaylaştırması, gelir ve giderlerin

hesap bakiyelerini gösterebilmesi açısından eski kameral muhasebe sisteminden üstündür²⁹.

Bu sistemde kasa defteri eski kameral sistem kasa defterinin aynısıdır. Defterikebir, yani gelir-gider ayrıntı defteri ise tamamen farklıdır.

Dönem başında gelir-gider ayrıntı defteri bütçe baz alınarak, her bölüm ve madde için asgari ihtiyaç kadar hazırlanır. Önceki dönemden devreden gelir-gider tahakkuk bakiyeleri, ilgili bölüm ve maddeye ait sayfanın önceki dönemden devreden bakiye sütununa işlenir. Dönem içindeki tahakkuklar ile tahsilat ve ödeme tarih sırasına göre alt alta kaydedilir. Dönem sonunda tahsilat ve ödeme sütunları toplanır ve tahakkuk eden tahsilat ve ödeme toplamından çıkarılarak, o dönemde tahakkuk eden fakat henüz tahsil edilmeyen ve ödeme yapılmayan yekunlar bulunmuş olur. Elde edilen değerler bir sonraki dönem defterikebirlerine aktarılarak dönem sonunda yapılması gereken işlemler tamamlanmış olur³⁰.

Yeni kameral muhasebe sistemi, eski sistemin bazı sakıncalarını ortadan kaldıran basit ve maliyetsiz bir sistem olmasına karşın, bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesine imkan verip, malvarlığında meydana gelen değişiklikleri izlemeye imkan vermemesi nedeniyle yetersiz kalmıştır³¹.

1.4.3. Schneider Muhasebe Sistemi

Gerek eski ve gerekse de yeni kameral muhasebe sistemlerinde yalnız kasa, nakit ve bütçe işlemleri dikkate alınmaktadır. Mahsuben yapılan işlemler ile bütçe dışı işlemler muhasebe dışında bırakılmıştır. Kameral muhasebe sisteminin gelişmiş bir versiyonu olan Schneider muhasebe sistemi ile, kameral muhasebe sisteminin bu eksikliği giderilmeye çalışılmıştır. Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir.

²⁹ Norvald Monsen; "The Case of Cameral Accounting", **Financial Accountability & Management**, Volume:18, No:1, 2002, p.39.

³⁰ Şahin; s.28.

³¹ Çoşan; s.4.

Schneider muhasebe sisteminde:

- Yevmiye defteri,
- Defterikebir,
- Gelir ve gider ayrıntı defteri olmak üzere üç tür defter kullanılmaktadır.

Schneider muhasebe sisteminde kameral sistemde tutulan kasa defteri yoktur. Yevmiye defterinin de ilk olarak bu sistemde kullanıldığı görülmektedir. Yevmiye defteri iki defter olarak tutulmaktadır. Birisi gelir yevmiye defteri, diğeri ise gider yevmiye defteridir. Defterlerin sağ ve sol sayfaları birbirlerini tamamlayan iki tablo halinde düzenlenmiştir. Şekil 1.4’de verilen yevmiye defteri örneğinde görüldüğü gibi, sol sayfada yevmiye sıra numarası, tarih, bütçenin bölüm ve maddesi, defterikebir numarası, işlemin açıklaması, kasa mahsup ve yekun sütunları bulunmaktadır. Sağ sayfada ise hesap grupları ve sütunları bulunmaktadır³².

Gelir yevmiye defterinde, defterin sağ sayfasındaki hesap grupları ve sütunları bütçe gelirleri olarak yapılan tahsilata aittir. Tahsilat ile ilgili kayıtlar yapılırken, öncelikle sol sayfadaki ilk sütunlara yevmiye numarası, tarih, bölüm ve madde, defterikebir numarası ve işlemin açıklaması yazılır. Daha sonra defterin sağ tarafına tutarlar yazılarak kayıt işlemi tamamlanır³³.

Yevmiye		Bütçe		Defterikebir No	Açıklama	Kasa		Mahsup		Yekün		A Grubu				B Grubu				C Grubu				D Grubu			
Sıra No	Tarih	Bölüm	Madde			L	K	L	K	L	K	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4

Şekil 1.4 - Schneider Muhasebe Sistemi Yevmiye Defteri Örneği

Kaynak: Niyazi Şahin; **Devlet Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, s. 34.

³² Giray; s.143.

³³ Şahin; s.31.

Gider yevmiye defterinde ise, sağ sayfadaki hesap grupları ve sütunları bütçeden yapılan harcamalara aittir. Defterikebirde yer alan her grup ve sütun, idari bölümlere uygun gider dairelerine ayrılır. Hesabı cari grubu ise, bütçe dışı uygulamalara aittir. Örneğin hesabı cariler grubunda birinci sütun emanetlere, ikinci grup avans ödemelerine vb. şekilde tahsis edilebilir.

Giderin kayıt şekli, gelirden olduğu gibi her işlem tarih sırasıyla sol ve sağ sayfalarda yer alan ilgili sütunlara yazılmak suretiyle kaydedilir³⁴.

Schneider muhasebe sistemi ile geliştirilen bu kayıt şekli ile muzaaf sisteme doğru ilk adım atılmıştır. Muhasebe kayıtları çift yanlı kayıt yöntemine göre, borç yazılması gereken tutarlar gider yevmiyesindeki ilgili sütunlara, alacak yazılması gereken tutarlar da gelir yevmiyesindeki ilgili sütunlara kaydedilmektedir³⁵.

Schneider muhasebe sisteminin en önemli faydası, nakit işlemlerinin yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermesidir. Ayrıca sistem, kar zarar hesaplarının da çıkarılması suretiyle bilanço düzenlenmesine olanak vermektedir.

Bu sistemde kullanılan defterikebir, yevmiye defterindeki hesap sınıfına göre ve yevmiye defteri ile bağlantılı olarak tutulur. Defterikebirin sol sayfası gelir hesaplarına; sağ sayfası ise, gider hesaplarına aittir. Şekil itibarıyla yeni kameral sistemde tutulan gelir gider ayrıntı defterine benzer. Bu sistemde gelir ve gider tahakkukları, yevmiye defterinde yer almamasına karşın defterikebirde yer almaktadır. Yani gelir ve gider tahakkukları yalnız defterikebirde yer alan tahakkuk sütunlarına kaydedilir. Gelir tahakkuk kayıtları cetvel veya tahakkuk fişlerine, gider tahakkuk kayıtları ise, gider tahakkuk belgesine işlenir. Bu belgelere dayanılarak gelir ve gider ayrıntı defterlerine de gerekli kayıtlar yapılmaktadır.

Schneider muhasebe sisteminde, yeni kameral sistemine benzer bir gelir gider ayrıntı defteri de tutulmaktadır ve defterin şeklide defterikebirin aynısıdır. Defterikebirden ayrı olarak bu defterlerin tutulmasındaki temel amaç, bütçenin idare tarafından denetlenmesi isteğidir³⁶.

³⁴ Şahin; s.33.

³⁵ Akdeniz; s.41.

³⁶ Şahin; s.34.

1.4.4. Constante Muhasebe Sistemi

Constante muhasebe sistemi ile devlet muhasebesinin, kameral sistem ve basit kayıt yöntemlerinden kısmen de olsa malvarlığı ve muzaaf sisteme geçişi olarak kabul edilmektedir. Kameral sistemlerin, gün geçtikçe hizmet ve fonksiyonları artan devletin ihtiyaçlarına cevap vermemeye başlaması, devlet muhasebesinin kameral sistem ve basit kayıt yöntemlerini terk ederek bir kısım bütçe dışı işlemleri de kapsayan muzaaf sisteme geçmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, Constante muhasebe sistemi bir geçiş sistemi olarak da kabul edilmektedir. Bu sisteme Constante denilmesinin nedeni, bu sistemde her işlemin belirli hesaplardan geçmesi, yani hesaplar arasındaki ilişkisinin sabit olmasıdır³⁷.

Constante muhasebe sisteminde, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarına da yer verilmektedir. Bütçenin gelir ve gider tahakkukları da tamamen muhasebe içine alınmıştır. Sistem, bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kayıt etme ilkesine göre kurulmuştur.

Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre yapılmaktadır. Sistemde kasa veya yevmiye defteri ve defterikebir olmak üzere iki defter tutulmaktadır.

Kasa defteri nakit hareketlerini tarih sırasıyla kaydeder. Kasaya giren para, defterin borcu, çıkan para ise defterin alacağı olarak kaydedilir. Kasa mevcudu aradaki farktır³⁸.

Constante muhasebe sistemi, yevmiyedeki diğer hesaplar aracılığı ile devlet malvarlığındaki artış ve azalışları verdiği gibi, mali yılın sonunda kar-zarar durumlarını da gösterme kabiliyetine sahiptir³⁹.

Constante muhasebe sisteminde, kasa yevmiye defteri ve idari yevmiye defteri olmak üzere iki tür defter tutulmaktadır. Kasa yevmiye defterinin bir özelliği yoktur. Kullanımdaki temel amacı nakit hareketlerini takip etmektir. Tahsil edilen paralar aktifine, ödenen paralar pasifine kaydedilir. Aktifi ile pasifi arasındaki bakiye kasa mevcudunu gösterir.

İdari yevmiye defteri ise, kasa hesabı dışında kalan ister malvarlığı ve isterse bütçe hesabı olsun bütün hesapların kaydedildiği yevmiye defterleridir. Defterde yer alan her

³⁷ Akarçay; s.19.

³⁸ Giray; s.147.

³⁹ Şahin; s.35.

sayfa bir hesaba aittir. Her hesap için ihtiyaca göre, sayfalar hazırlanabileceği gibi, kayıtlar föy halinde de tutulabilir.

Yevmiye		Açıklama	Aktif		Pasif	
Sıra No	Tarih		L	K	L	K

Şekil 1.5 - Constante Muhasebe Sistemi Kasa Defteri Örneği

Kaynak: Gıyas Akdeniz; **Devlet Muhasebesi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948, s.34.

Hesap No	Bütçe				Açıklama	Aktif		Pasif		Kontrol	
	Gelir		Gider								
	L	K	L	K		L	K	L	K	L	K

Şekil 1.6- Constante Muhasebe Sistemi İdari Yevmiye Defteri Örneği

Kaynak: Gıyas Akdeniz; **Devlet Muhasebesi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948, s.35.

Constante muhasebe sisteminde kullanılan defterikebir; bütçe ve bilanço hesaplarını içermekte ve her hesap için ayrı bir yevmiye sayfası açılmaktadır. Açılan yevmiyede hesap numaraları, gelir ve gider sütunları, açıklama sütunu, işlemlerin kaydedildiği borç ve alacak sütunları ile mahsup ve kontrol sütunu yer almaktadır. Bütçe gelirleri tahakkuk ettiği zaman yevmiyede yer alan *gelir bakiyeleri* hesabının borcuna ve ilgili hesabın alacağına kaydedilerek tahakkuk kaydı yapılır. Gelirler tahsil edilince kasa hesabının borcuna ve gelir bakiyeleri hesabının alacağına işlenir. Aynı şekilde tahakkuk eden giderler ilgili hesaba borç, *gider bakiyeleri* adı ile açılan bir hesaba da alacak kaydedilir. Giderler yıl içinde ödendiği zaman gider bakiyeleri hesabına borç, kasa

hesabına alacak yazılır. Bu şekilde tahakkuk eden gelir ve giderleri, tahakkuklardan yıl içinde yapılan tahsilatlar ve ödenen miktarlar ile ertesi seneye devreden bakiyeleri ayrı ayrı görmek mümkün olmaktadır⁴⁰.

Devlet malvarlığındaki değişimleri de ortaya koyan Constante muhasebe sistemi, aynı zamanda dönem sonunda kar zarar durumunu da göstermektedir. Malvarlığında dönem sonunda meydana gelen artışlar ilgili hesabın borcuna, azalışlar ise ilgili hesabın alacağına kaydedilir. Malvarlığında meydana gelen artış miktarı ayrıca aktif bakiyeleri hesabının borcuna, malvarlığında meydana gelen değişiklikler hesabının alacağına kaydedilir. Azalışlar ise yukarıdaki tersine bir kayıtlarla hesaplara geçirilir⁴¹.

1.4.5. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sisteminde de Constante muhasebe sisteminde olduğu gibi bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bir arada görülmektedir. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi, bir de malvarlığının idarecisi olduğu anlayışından hareketle, mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur.

Logismografi sistemi, bütçe ve malvarlığı hesaplarını her an gösterebilmesi yanında, devlet işlemlerinin maliyetinin de göz önünde bulundurulmasını sağlayan bir teknik olması sebebiyle devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır⁴².

İtalyan Cerboni tarafından 1882 yılında geliştirilen bu sistem, ticari muhasebede olduğu gibi işletme ve sonuç hesaplarını devlet muhasebesine sokan bir sistemdir. Cerboni bu sistemi geliştirirken, bütçe hesaplarını tutmayı ve devletin malvarlığını ve onda meydana gelen değişiklikleri göstermeyi, devlet mal varlıklarının iyi yönetilip yönetilmediğini izlemeyi temel amaç olarak belirlemiştir. Görüldüğü gibi bu sistemle devlet muhasebesine hem bütçe hesapları, hem de işletme ve malvarlığı hesaplarını yürütme görevi verilmektedir.

⁴⁰ Akarçay; s.19.

⁴¹ Akmut; ss.23.

⁴² Erkan Karaarslan; “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, 1999, ss.39-40.

Logismografi muhasebe sisteminde mal sahibi devlet ve mal varlığını yönetenler mevcuttur. Devlet hesabının ayrı olması, devletin mal varlığını ve bunlarda meydana değişiklikleri göstermektedir.

Bu sistemde *müsvedde defteri*, *yevmiye defteri*, *defteri kebir* ve *tahlili tablolar* ve *muhasebe planı* olmak üzere dört tür defter tutulmaktadır⁴³.

Bu sistemde, muhasebeleştirilecek işlemler ilk olarak müsvedde defterine tarih sırasıyla kaydedilir. Muhasebe işlemlerinin bütün detayı ve açıklaması bu defterlerde bulunur. Yevmiye defterine ve defterikebire bu defterlerden aktarma işlemi yapılır. Özellikle çok geniş muhasebe işlemlerinde bu defterin tutulması işlemleri oldukça kolaylaştırır. Müsvedde defterinin üzerinde işlem tarih ve numarası, belgelerin tarih ve numarası, türü, meblağ, yevmiye defteri sıra ve sütun numaraları ve defterikebir tür ve sütun numaralarını bulunmaktadır⁴⁴.

Logismografi sisteminde yevmiye defteri şekil 1.7’de gösterildiği gibi, bütçe hesapları ayrı ve malvarlığı hesapları ayrı olmak üzere iki esaslı tablo altında gruplandırılmıştır. Bütçe hesapları tablosundaki hesaplar, öncelikle gelir ve gider hesapları gruplarına aktarılır. Bu gruplar içerisinde yer alan mal sahibi hesapları ve görevli memurlar (ajanlar) hesapları da alt hesap olarak çalışır.

Malvarlığı hesapları tablosundaki hesaplar ise, yine mal sahibi ve ajanlar hesapları alt gruplarına ayrılmıştır⁴⁵.

Logismografi sistemde açılan hesaplar ve tutulan defterler oldukça fazladır. Bu nedenle bu hesapların birbirleriyle olan ilişkilerini göstermek amacıyla bir hesap planı oluşturmak zorunludur⁴⁶. Hazırlanan hesap planında hesapların adları ve durumları, yevmiye ve defterikebirdeki ilgili sütun numaraları, tahlili defter (cetvel) ile bağlantıları gösterilmektedir. Hesap planı sistemin uygulanmasında büyük kolaylık sağlamaktadır. Şekil açısından bir özelliği yoktur ve ticari muhasebe kullanılan muhasebe hesap planlarına benzer⁴⁷.

⁴³ Giray; ss.148-149.

⁴⁴ Şahin; s.47.

⁴⁵ Akdeniz; s.73.

⁴⁶ Giray; s.149.

⁴⁷ Şahin; s.42.

Yevmiye No	Tarih	Müsvette defteri sıra no	Açıklama	Bütçe Hesapları								Malvarlığı Hesabı				Münakale ve Mahsup		
				Gelir Hesapları				Gider Hesapları				Devlet Hesapları		Ajanlar Hesapları				
				Devlet Hesapları		Ajanlar Hesapları		Devlet Hesapları		Ajanlar Hesapları						Toplam		İlgili defterikebir tahlili defterleri
A ⁴⁸	P ⁴⁹	A	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A	P			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19

Şekil 1.7 - Logismografi Sistemde Yevmiye Defteri Örneği

Kaynak: Niyazi Şahin; **Devlet Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, s. 49.

Logismografi sisteminde kullanılan defterikebir tek bir defterden ibaret değildir. Her hesap grubuna ait farklı bir defterikebir bulunmaktadır. Ana hesaplar defterikebirde açılmıştır ve birer hesap tablosu halindedirler. Sistemde esasen, ismini buradan almaktadır. Logismografi devlet muhasebe sisteminde tutulan belli başlı defterikebirler aşağıda verilmiştir⁵⁰:

- A. Mal sahibi (devlet) gelir hesapları
- B. Ajanlar (görevli memurlar) gelir hesapları
- C. Mal sahibi (devlet) gider hesapları

Logismografi muhasebe sisteminin çalışma prensibi gelir, gider ve malvarlığı hesaplarına göre aşağıda açıklanılmaya çalışılmıştır:

- Devlet, bütçe ile tahmin edilen gelir miktarı kadar, bu geliri tahakkuk ettirmekle görevli olan memurlardan alacaktır. Yevmiyedeki bütçe tahmini gelir rakamlarının muhasebe kaydı, devlet gelirler hesabı alacaklı, görevli memurlar

⁴⁸ Aktif

⁴⁹ Pasif

⁵⁰ Şahin; s.50.

hesapları borçlu olarak kaydedilmektedir. Görevli memurlar gelirleri tahakkuk ettirdikçe devlete karşı olan görevlerini yerine getirdiklerinden, tahakkuk eden miktar kadar devlet gelirleri borçlandırılır ve görevli memurlar alacaklandırılır⁵¹.

- Bütçe ile tahmin edilen giderler devlet gider hesaplarının borcuna, görevli memurların alacağına kaydedilir. Giderler tahakkuk ettikçe devlet gider hesaplarına alacak, görevli memur hesaplarına borç kaydı yapılmaktadır⁵².
- Malvarlığı hesapları da daha önce belirtildiği gibi devlet malvarlığı ve görevli memur (ajan) hesapları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Devlet malvarlığını oluşturan tahlili hesaplar kasa, banka, bütçe gelirlerinden alacaklar, bütçe giderlerinden borçlar, gayrimenkuller ve diğer çeşitli borçları içermektedir. Görevli memurlar hesabının tahlili hesapları ise, devlet malvarlığını oluşturan tahlili hesaplarla ilgili olarak görevli olan ve bu hesapları idare etmekle görevli olan kişilerin hesaplarından oluşmaktadır⁵³.
- Malvarlığı hesaplarında, tahakkuk eden gelirler devletin alacağına ve bunları tahsil etmekle yükümlü olan görevli memurlar hesabının borcuna yazılır. Bu şekilde kayıt yapıldığı zaman gelirlerin tahsili devlet hesaplarını etkilememektedir. Gelirler tahsil edildiğinde bir görevli memur hesabına borç ve başka bir görevli memur hesabına alacak kaydı yapılmaktadır. Örneğin 100 milyar gelir tahsil edildiğinde, bu miktar devlet hesabının tahlili defterinde bütçe gelirleri hesabına alacak, kasa hesabına borç olarak kaydedilmektedir. Ayrıca gelir tahsiline yetkili görevli memurun hesabına alacak, kasa ile ilgili görevli memurun hesabın da borç kaydedilmektedir. Gider tahakkukları da aynı yol izlenerek malvarlığı hesaplarında gösterilmektedir⁵⁴.

Bu sistemde iki tür bilanço bulunmaktadır. Bu bilançolar *ayni bilanço* ve *hukuki bilançodur*. Ayni bilanço, mal sahibinin yani devletin mevcut alacak ve borçlarını gösteren bir bilanço iken; hukuki bilanço ise, devletin alacak ve borçlarını yönetmekle görevli olanlara göre çıkarılmış bir bilanço türüdür⁵⁵.

⁵¹ Akarçay; s.22.

⁵² Akdeniz; s. 69.

⁵³ Akmut; s.28.

⁵⁴ Akarçay; s.23.

⁵⁵ Akdeniz; s.85.

Logismografi muhasebe sistemi ayni, hukuki ve iktisadi neticeleri bakımından tam bir muhasebe sistemidir. Bu sisteme karşı yapılan en önemli eleştiri sistemin çok ayrıntılı ve karmaşık bir yapısının bulunmasıdır. Defter sayısının fazla olması, kayıt sayısının aşırı olması bütün faydalarına rağmen uygulama alanının genişlemesine engel olmuştur. Ama bu sistem faydaları ve ortaya koyduğu doğru, kapsamlı ve tutarlı sonuçları bakımından geliştirilen sistemlerin en gelişmişisi olarak ortaya çıkmaktadır.

1.5. MUHASEBE KAYIT YÖNTEMLERİ

Bilişim sistemlerinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinde de önemli ve köklü değişimler yaşanmaya başlanmıştır. Bu nedenle kamu alanında da yönetimler, bu değişim ve gelişime ayak uydurmak zorundadırlar. Bütçe bağımlısı devlet muhasebe sistemlerinin kullandığı nakit esaslı muhasebe sisteminin artık ihtiyaçlara cevap vermede yetersiz kaldığının ortaya çıkmasıyla birlikte, kamu alanında yeni arayışlar hız kazanmıştır⁵⁶.

Bu gelişim süreci paralelinde geçmişten günümüze Dünya’da kullanılan devlet muhasebe kayıt sistemleri aşağıda açıklanmıştır.

1.5.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeden nakit esaslı devlet muhasebesi, mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesi esasına dayanan bir sistemdir. Bu sistemde, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenilmez. Mali raporlarda ise, asıl olarak bütçe gelir tahminleri ve gider tahminleri, nakit girişleri, nakit çıkışları, açılış ve kapanış nakit varlıkları yer alır⁵⁷.

Kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve raporlanması, harcama limitlerine uygunluğun gösterilmesi ve bütçeleme gibi konularda nakit esaslı muhasebe sistemi oldukça faydalı

⁵⁶ **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları – Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara, 2002, ss.5-7.

⁵⁷ **Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting**, Cash Basis IPSAS, IFAC, January 2003, p.10.

sonuçlar vermesine karşın, birçok konuda da yetersiz kalmaktadır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde⁵⁸:

- Devletin malvarlığı,
- Tahakkuk eden gelir ve giderler,
- Aktiflere yapılan yatırımlar,
- Devlet yükümlülükleri ve borçları,
- Uzun vadeli varlıkların değerlendirilmesi,
- Girişilen taahhütler,
- Ödeneklerin gerçek anlamda kullanılabilir kısmı,
- Yarı mali nitelikli işlemler,
- Ertelenen ödemeler,
- Hazine garantileri,
- Vergi harcamaları gibi mali işlemler kapsam dışında bırakılmıştır.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, devlet hesaplarını tutmak için kullanılan en basit yöntemidir. Bu sistemi savunanlar, sistemin mali işlemlerin ekonomi üzerindeki etkilerini kolaylıkla belirlediğini ileri sürmektedirler. Bu görüşe göre devlet tarafından yapılan gerçek ödemeler, ekonomideki para gelirlerini artırıp ekonomiyi canlandırırken; diğer yandan, devlete yapılan ödemeler ise nakit durumunu ve toplumun mallara ve hizmetlere olan talebini azaltacaktır şeklindedir⁵⁹. Ayrıca hazinenin görevi gereği bir banker gibi çalışması nedeniyle, bu sistem bilinmesi zorunlu olan nakit pozisyonun değerlendirilmesini sağlamaktadır. Nakit esaslı muhasebe sisteminin en önemli fonksiyonu fon denetimi ve sorumluluk tespitidir. Sistem, kısa dönemde harcama limitleri ile uygunluk ve ekonomik etkinin belirlenmesi işlevlerini de yerine getirmektedir⁶⁰.

Nakit esaslı sisteme karşı olan görüşler ise, nakit esaslı sistemin ekonomi üzerinde güçlü etkileri olabileceğini kabul etmekte, bununla birlikte devlete olan taleplerin veya sorumlulukların ödenmesi yapılmadığı sürece etkilerinin ölçülemeyeceği fikrini

⁵⁸ Güngör; s.90.

⁵⁹ A.G. Hassan Ouda; "Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With Special Focus on The Arab World", **United Nations, Economic and Social Council**, June 2003, p.6.

⁶⁰ Güngör; s.90.

savunmaktadırlar. Nakit esaslı sistemin suiistimallere açık bir sistem olduğu görüşü hakimdir. Örneğin cari bütçe yılına ait borçların ödenmesini yeni yıl başına ertelemek ve yıl sonuna kadar avanslar ve bütçe emanetleri gibi vadesi gelmeyen borç yükümlülükleri altına girmek gibi. Nakit esaslı muhasebe sisteminin yönetim ve finansman durumuyla ilgili kararlara katkıda bulunma yeteneği, nakit kaynaklarla ilgili konularla sınırlandırılmış olup, fiziksel ve mali varlıkları ve yükümlülükleri kapsam dışı bırakmıştır⁶¹.

Nakit esaslı, yukarıda belirtildiği gibi, mali yıl içinde yapılan ödemeler hakkındaki bilgiyi sağlar. Ancak bu ödemeler yapılmış olan gerçek faaliyet (örneğin yapılan ödeme aktiflere bir yatırım olabilir) ve kullanılan kaynakların değerini göstermediği için, gerçek anlamda gider sayılmazlar. Dahası işlemler taahhüde girildiğinde, hizmetin alındığı zamana bakılmaksızın nakden ödemeleri yapıldığında kayda geçirildikleri için, nakit esaslı bir mali yıl sonunda bir idareye karşı meydana gelen talepler konusunda bilgi sağlamaz⁶².

Nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmıştır. Bu nedenle muhasebeden sadece bütçe uygulama sonuçları izlenebilmekte, Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi alınamamaktadır⁶³.

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek bütçe yıllarında da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir⁶⁴.

⁶¹ Güngör; s. 90.

⁶² Diana R. Hillier and John J Kelly; "From Cash To Accrual: The Canadian Experience", **Perspectives on Accrual Accounting**, International Federation Of Accountants, 1996, p. 12.

⁶³ "A Study on Accrual Based Accounting for Governments & Public Sector Entities in SAARC Countries", **SAFA (South Asian Federation of Accountants)**, September 2006, p. 2.

⁶⁴ Ouda; "Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With Special Focus on The Arab World", p.9.

Nakit esaslı muhasebe sistemi kullanılmasından kaynaklanan diğer durum ve eksiklikler şu şekilde sıralanabilir⁶⁵:

- Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması nedeniyle mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemler muhasebeye yansımamaktadır.
- Bütçe uygulamasında gerek siyasi gerekse idari nedenlerle yapılan ve Devletin faaliyet sonuçlarını ve performansını doğrudan etkileyen işlemler muhasebe sistemine gerektiği gibi yansıtılmamakta, bu işlemler muhasebe sistemi kullanılarak gizlenebilmektedir.
- Muhasebe sisteminin kapsamadığı kurumların (belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar) gerek bütçe uygulamasından aldıkları paylar, gerekse bu kurumların bütçe ile olan mali ilişkileri sağlıklı olarak izlenememektedir.
- Nakit esaslı muhasebe sistemi, alınan mal veya yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerin de nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılması anlamına gelen nakit esasına dayanmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde, bütçenin uygulanmasında devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili olarak ortaya çıkan bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır.
- Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Mevcut muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadır. Devletin likit değerleri olan varlıkları, borçları ve alacakları gibi değerler yeni mali yıla aktarılmamaktadır. Bu nedenle devletin bütçe uygulamasında geçmiş yıllardan kaynaklanan işlemler mevcut uygulamadan ayrıştırılamamaktadır.
- Hesaplar alt hesaplara ayrılmamıştır. Dolayısıyla bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi

⁶⁵ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı, Mart, 2000, ss.59-60.

tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Mevcut sistemin üzerine odaklandığı bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile, belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktadır. Böylece bütçe uygulama sonuçları net olarak izlenememektedir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi gibi, geleneksel muhasebe sistemleri bundan sonra da önemli olmaya devam edeceklerdir; ancak etkin kamu mali yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve koşullara uyum gösterebilmeleri açısından, geleneksel muhasebe sistemlerinin değişen ihtiyaçları karşılamak için yeniden gözden geçirilmeleri ve şekillendirilmeleri gereklidir. Bu bağlamda geliştirilen yöntemlerden biri, nakit esasının üzerine girilen taahhütleri izleyen hesapların eklendiği taahhüt esasıdır. Mali işlemlerin kaydında taahhüt esası, nakit esası uygulamasının bir adım ilerisindeki bir gelişmedir⁶⁶.

1.5.2. Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebesi

Taahhüt esaslı devlet muhasebe sisteminde, mali işlemler hesaplara taahhüde girildiğinde kaydedilirler. Siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri göstermesi, bu sistemi nakit esaslı muhasebe sisteminden ayıran en önemli özelliktir. Bu sistemin kullanılmasıyla taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Sistem, harcama prosedürünün başında, taahhüt ile ilgili işlemleri kaydederek, bütçe ödeneklerinin kullanılması (veya bloke edilmesi) ve böylelikle ödenek üstü harcamanın, daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışır.

Taahhüt esasına dayalı sistem, ödenek kontrolü ve mali sorumluluk gibi konularda önemli faydalar sağlamaktadır. Ayrıca taahhüt esaslı devlet muhasebesi girilen taahhütlerle ilgili ek bilgi sağladığı için, nakit esasına göre avantajlara sahiptir. Bununla birlikte, etkin kamu mali yönetiminin gerektirdiği bilgi ihtiyacının, ödeneklerin kullanımı ve gerçek giderlerle sınırlı olmadığı bir gerçektir. Etkin kamu mali yönetiminin talep ettiği bilgiyi sağlaması gereken devlet muhasebesinin üreteceği bilginin, kamu mali yönetiminin karar süreçlerinde kullanacağı diğer önemli unsurları da kapsamı gereklidir. Taahhüt esası kullanılarak, mali bilginin kapsamı, ödeneklere

⁶⁶ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.62.

karşı girişilen taahhütler ortaya konulduğu için kısmen genişletilebilir. Ancak, bu bilgi, taahhüt esasında yükümlülükler kaydedilmedikleri için, hala yetersiz ve eksiktir. Buna karşın taahhüt esası sadece girişilen taahhütleri ve sonradan yapılan ödemeleri gösterir ve çeşitli kamu hizmetlerinin maliyetlerini doğru bir şekilde ölçmekten uzaktır⁶⁷.

1.5.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi yöntemini, nakit esasına dayalı devlet muhasebesi yönteminden ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre (genellikle bir ay), önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır⁶⁸. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı döneme aktarılmış olması gerekir. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Uyarlanmış nakit esaslı muhasebe yöntemi, bu konu dışında nakit esasına dayalı muhasebenin diğer bütün özelliklerini içinde taşır⁶⁹.

1.5.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, muhasebe süreçlerinin çeşitli aşamalarındaki işlemleri kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımı kullanılır. Genel olarak bu sistemde, olaylar ve işlemler nakden ödeme ve tahsil etmeden önce, tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alınırlar. Uyarlanmış tahakkuk esası ile kaydedilen unsurlar ise mali varlıklar, borçlar, net mali yükümlülükler, gelir ve giderlerdir⁷⁰.

⁶⁷ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.64.

⁶⁸ "Implementation, of GFSM 2001 System – Migration Paths and Experiences ", **Government Finance Statistics and IMF Statistics Department**, p.8.

⁶⁹ Josep L. Cortès; "The Meaning of Intergenerational Equity in Governmental Financial Management", **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume: IV, No:1, 2004, p.63.

⁷⁰ "Implementation, of GFSM 2001 System – Migration Paths And Experiences "; p.9.

Bu sistemde alacak ve borçları kayda geçirmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Hesapların konsolidasyonu sürecinde, nakit ve tahakkuk hesapları birbirleriyle uyumlu hale getirilirler. Bu sisteme göre, işlemler nakit esasına göre kaydedilir ve borçları, alacakları, varlık ve yükümlülükleri tahakkuk esasına göre kaydetmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Bu ayarlamalar, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde anlık, günlük, onbeş günlük veya aylık olarak yapılabilir. Böyle bir sistem gerçekte modern kamu mali yönetiminin ihtiyaçlarını önemli ölçüde karşılar⁷¹.

Bu sistem nakit esasına dayalı devlet muhasebesi ile karşılaştırıldığında ise; bu sistemin, eksik bilgi üretmemesi, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydetmesi, bütçe odaklı olmaması, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydetmesi ve raporlaması açılardan üstünlük taşıdığı görülmektedir⁷².

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemini, tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminden ayıran en önemli fark, muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır.

Mali işlemleri kaydetmede, uyarlanmış tahakkuk esasının alternatif bir uygulama şekli daha vardır. Bu sistemde giderler ve borçlar tahakkuk ettiğinde yani tahakkuk esasına göre kaydedilirler. Gelirler ise tahsil edildiklerinde yani nakit esasına göre kaydedilirler. Bu karma esas, işlemleri bakanlıklar, belediyeler gibi faaliyetleri esas itibarıyla genel bütçeden finanse edilen, kamuya bedelsiz hizmet veren kamu kuruluşları için önerilir. Bu önermenin dayanağı, bu kuruluşlarda kesin tahsil edilebilecek gelir tutarları önceden bilinmediğinden, bu tutarların tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmalarının güvenli olmadığıdır. Bu usulde giderler ve gelirler arasında kayıt esası yönünden homojenlik

⁷¹ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.64.

⁷² Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.75.

yoktur. Pratik avantajı ihtiyatlılık ve tutuculuktur. Bu usul özellikle, faktör çeşitliliği nedeniyle gelirin çoğu zaman toplanamaz olduğu yerlerde, merkezi yönetim seviyesindeki muhasebede kullanışlıdır. Buralarda ihtiyatlı ve tutucu davranış yanlış mali sonuçların ortaya çıkmasını önlemek açısından yardımcı olabilir⁷³.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile, nakit esaslı ve taahhüt esaslı muhasebe sistemlerinin aşağıda verilen eksiklikleri giderilmiştir⁷⁴:

- Nakit esasının bilgi üretmedeki eksiklikleri bu sistemde giderilmiştir.
- Bu sistem, taahhütleri kaydetmesinin yanı sıra yükümlülükleri de kayıt altına almaktadır. Dolayısıyla, taahhüt esasından daha kapsamlı ve kullanışlıdır.
- Uyarlanmış nakit esaslı sistemi ile, nakit esasının bilgi üretme sorunu giderilmiştir. Bu sistemde, yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alındığı için, dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç duyulmamaktadır.
- Tahakkuk esasının bütçe odaklı olmaması nedeniyle, bütçeyi tahakkuk esasına göre daha etkin olarak izler.
- Bütçe ödeneklerinde, uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur.
- Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur.
- Tahakkuk esasının varlık, yükümlülük, taahhütler, yarı mali işlemler ve borçlar konusunda ürettiği bilgilere bu esasta da ulaşılabilir.
- Tahakkuk esasına göre uygulanması daha kolaydır. Dolayısıyla nakit esaslı bir muhasebenin kısa dönemde iyileştirilmesinde, tahakkuk esasına göre yapılabilirliği daha yüksektir.

⁷³ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.75.

⁷⁴ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.75-76.

- Bu esası destekleyen bir başka görüş ise, tahakkuk esasına göre gelir kaydetmenin, borç ödemelerinde gelir rakamlarının sürekli değişmesi nedeniyle yanlış sonuçlar getirdiği ve özellikle nakit akımlarını belirleme ve planlama için nakit esasına göre gelir kaydetmenin avantajlı olduğudur.

1.5.5. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde gelir, gider ve diğer işlemler, gerçekleştiği anda kaydedilir ve nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaz⁷⁵. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini; giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden gider işlemlerinin toplamını gösterir.⁷⁶ Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır⁷⁷.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir⁷⁸.

Gelirler ile giderler arasındaki ilişki, sağlanan hizmetin net maliyetinin belirlenmesine imkan sağlar. Gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit işlemleri arasındaki zamanlama farkları, meydana geldikleri dönemlerde gelir ve gider olarak kapitalize edilen varlıklarda (gelecekteki ekonomik faydalar) ve yükümlülüklerde (gelecekteki ekonomik fayda çıkışı) artış yaratır. Bunların en yaygın olanı sermaye varlıklarının kullanımından

⁷⁵ F. Stevens Redburn; "How Should The Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting", **Perspectives on Accrual Accounting**, International Federation of Accountants, 1996, p.40.

⁷⁶ Mark Champoux; "Accrual Accounting in New Zealand And Australia", **Harvard Law School**, April 2006, s.2.

⁷⁷ Paul Sutcliffe; "The Development Of International Public Sector Accounting Standards", **World Congress Of Accountants**, Hong Kong, November 2002, p. 1.

⁷⁸ **Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience**, International Federation of Accountants, October 1994, p.5.

doğın amortisman tahakkuklarıdır. Varlıklar ve yükümlölükler arasındaki ilişki bir birimin mali durumunun belirlenmesini mümkün kılar.

Tahakkuk esaslı muhasebe, etkin kamu mali yönetimi için çok çeşitli mali veriyi üretir. Yapılan nakit ödemeler, harcama yetkisi serbest bırakılan ödeneklere ilişkin olarak kullanıma hazır ödenekler, devlet hizmetleri için sağlanan varlıklar, tahakkuk etmiş borçlar, verilen sürede yerine getirilmiş program ve faaliyetlerin tahakkuk eden maliyetleri konularında gerekli bilgiyi sağlar⁷⁹.

Kamu borçlanma işlemleri bakımından nakit esaslı veya karma sistem yerine, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanılması çok daha doğru sonuçlar verecektir. İşlemlerini nakit esasına göre kaydeden devletler, satın alınan fakat bedeli henüz ödenmeyen mal veya hizmetlerin satıcılarına karşı yükümlölüklerini gözden kaçırabilmektedirler. Benzer şekilde, kredi ve borç garanti programlarını nakit esaslı muhasebe içinde yürüten devletler, yükümlölüklerini, taahhütleri üstlendikleri zamandan çok istihkakları ödedikleri zaman kabul ederler. Bu nedenle nakit esaslı muhasebe sistemi, kamu borçlarının olduğundan daha az gösterilmesinde neden olmakta ve kredi yöneticileri bakımından yanıltıcı teşvikler oluşturmaktadırlar⁸⁰.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, kamu sektöründe var olan ve ticari amaçlar doğrultusunda faaliyetlerini sürdüren teşebbüsler için uygunluğu herkes tarafından genel olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, tahakkuk esaslı muhasebenin, değişen yönetim anlayışı ve bilgi ihtiyacının zorunlu bir sonucu olarak, kamu sektörünün tamamı için gerekli olduğu da kabul edilmektedir⁸¹. Ancak, kamu sektörünün bütçeye bağımlı temel unsurlarına tahakkuk muhasebesi uygulanmasının faydaları konusunda daha az bir fikir birliği vardır. Bu konuyla ilgili eleştirileri şu şekilde özetlemek mümkündür⁸²:

- Kar, kamu sektöründe genel olarak ne bir amaç, ne de temel kamu sektörü faaliyetleri için bir performans ölçüsüdür. Kamu sektörünün

⁷⁹ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.65.

⁸⁰ "Public Debt Committee – Guidance for Planning and Conducting an Audit of Internal Controls of Public Debt", **Intosai**, May 2000, p.25.

⁸¹ "Accrual Accounting in the Public Sector", **FEE Public Sector Committee**, January 2007, p.4.

⁸² Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s.66.

temel amacı mal ve hizmetlerin hükümet politikasına uyumlu bir şekilde sağlanmasıdır.

- Kamu geliri, satışlardan değil, ödeneklerden ve vergileme gücünün kullanılmasından gelir.
- Kamu sektörü faaliyetlerinin mevcut yaşama kabiliyeti ve borç ödeme gücü, birimin veya servisin kazanç elde etmesinden ziyade hükümetin fon desteğini devam ettirme isteğine bağlıdır.
- İlerde karşılaşılabilecek güçlükler, bu faaliyetlerin mali yapısına değil, daha ziyade programların ve faaliyetlerin hükümet tarafından belirlenen politika hedeflerinin karşılanmasındaki başarısına bağlıdır.
- Birimlere kendi adına varlıklarını satma yada alma izni verilmeyebileceği gibi, kendi faaliyetlerinin doğasını değiştirme özgürlüğü de verilmemiştir.

Kamu kesiminde uygulanacak muhasebe sistemlerinin seçiminde, bir ucunda nakit esaslı muhasebenin, diğer ucunda ise tahakkuk esaslı muhasebenin yer aldığı bir düzlem üzerinde hareket edilmektedir. Bununla birlikte, bu uç noktalar arasında, bir birimin muhasebe ve raporlama hedeflerini en iyi şekilde karşılamak üzere, tam nakit veya tam tahakkuk sistemlerini uyarlamak için uygulanabilir pek çok düzenleme vardır. Bu adaptasyonlar, taahhüt, uyarlanmış nakit ve uyarlanmış tahakkuk esasları olarak ortaya çıkmıştır.

1.5.6. Muhasebe Kayıt Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde gelir, gider ve diğer işlemler gerçekleştiği anda kaydedilirken, nakit esaslı sistemde sadece nakit olarak tahsilat yapıldığında veya ödeme yapıldığında işlem yapılmaktadır. Dolayısıyla nakit esaslı muhasebe sisteminde, işlemin gerçekleşmesi yeterli olmamakta, mutlaka bir ödeme veya tahsilatın söz konusu olması gerekmektedir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, devlet muhasebesinde kullanılan en basit yaklaşımdır. Yaklaşım temel olarak ödemeler üzerine yoğunlaşmıştır ve bu nedenle mali yönetim için faydalı olan çok az bilgiyi sağlar. Bu muhasebe birincil olarak fon denetimi ve sorumluluk tespiti amacıyla kullanılır. Harcama limitleri ile uygunluk ve etkinliğin

belirlenmesi anlamında avantajları olduğunun kabul edilmesine rağmen, yönetim ve finansman durumuyla ilgili kararlara katkı sağlama yeteneğini, nakit kaynaklarla ilgili konularla sınırlandırmış olup fiziksel ve mali varlıkları ve yükümlülükleri dışlamaktadır⁸³.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktiflere yapılan yatırımlarını, devletin yükümlülük ve borçlarını, uzun vadeli varlıkların değerlemesini, girişilen taahhütlerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsama almamaktadır⁸⁴. Nakit esaslı muhasebe sistemi ile kapsam dışında tutulan bu konular, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile devlet muhasebesi kapsamına dahil edilmekte ve muhasebe sistemin bütününe kapsamaktadır.

Tahakkuk esasında dayalı sistemde üretilen finansal raporlar, nakit esasına göre hem daha kapsamlı, hem de daha doğru ve gerçekçi sonuçlar vermektedir. Örneğin maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş fakat ödenek yetersizliği vb. nedenlerden dolayı ödenmemiş olan kamu borçları, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde göz önünde bulundurulup finansal raporlarda gösterilirken, nakit esaslı sistemde bu işlemler göz ardı edilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile etkin bir kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyduğu çok sayıda güvenilir veri üretilebilmektedir. Nakit esaslı muhasebe sistemi ise bu konuda oldukça yetersiz kalmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, hesaplar ve hesap planı bakımından nakit esaslı muhasebe sisteminden farkları ise aşağıdaki sıralanmıştır:⁸⁵

- Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde muhasebe birimlerine gelen çekler, *Kasa Hesabına* kaydedilirken, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde muhasebe birimlerine gelen çekler için *Alınan Çekler Hesabı* adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek bu hesaba kaydedilir.
- Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde yer alan *Menkul Kıymetler Hesabına* hem kişi hem de hazine malı olarak muhasebe birimlerine gelen her türlü

⁸³ Erkan Karaarslan; "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık", **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart, 2002, s.6.

⁸⁴ Karaarslan; 2002, s. 6.

⁸⁵ Karaarslan; 1999, ss.50-54.

menkul kıymet kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde ise hazine malı olarak muhasebe birimlerine gelen menkul kıymetler, konu ile ilgili olarak açılan *Menkul Varlıklar Hesabına*, kişilere ait olanlar ise nazım hesaplar grubunda açılan *Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı* ve *Menkul Kıymet Emanetleri Hesabına* karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece, kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı olarak izlenebilmektedir.

- Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde, *Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına* kaydedilen tutarlar, tahakkuk esaslı sistemde, tahsil sürelerine göre kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere iki hesap şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edileceği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunulmuş olmaktadır.
- Nakit esaslı sistemdeki *Nakit Hareketleri Hesabı* ve *Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı* gibi, değer hareketi niteliğindeki hesaplar dönem içerisinde hem borçlu hem de alacaklı çalıştırılmak suretiyle kullanılırken; tahakkuk esaslı sistemde bu hesaplar; borçlu çalışması gereken işlemlerde açılan *Değer Hareketleri* ana hesap grubundaki hesaplara, alacaklı çalışması gereken işlemlerde ise *Değer Hareketleri* ana hesap grubundaki hesaplara kaydedilmektedir.
- Nakit esaslı sistemde, tahakkuk esaslı sistemde yer alan *Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı* ile *Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı* bulunmamaktadır. Dolayısı ile yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktadır.
- Nakit esaslı sistemde, tahakkuk esaslı sistemde bulunan *Gider Tahakkukları Hesapları* bulunmamaktadır. Dolayısıyla içinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde ise bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılırsa *Gider Tahakkukları Hesabına*, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse de *Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar* hesap grubunda yer alan *Gider Tahakkukları Hesabına* kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından

tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

- Nakit esaslı sistemde, *Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı* ile *Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı* bulunmamaktadır. Dolayısıyla, tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar izlenememektedir. Tahakkuk esaslı sistemde bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, *Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında*; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, *Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında* izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.
- Nakit esaslı sistemde, *Gelir Tahakkukları Hesapları* bulunmamaktadır. Bu yüzden tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Tahakkuk esaslı sistemde ise bu tür durumlar için, şayet tahsilat bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılırsa *Gelir Tahakkukları Hesabı*'na, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda tahsil edilecekse, duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan *Gelir Tahakkukları Hesabı*'na kaydedilmektedir.
- Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; nakit esaslı sistemde, kasa noksanlığında *Kasa Hesabı*'na, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; *Kişi Borçları Hesabı*'na borç kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı sistemde ise, *Sayım Noksanları Hesabı*'na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.
- Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar; nakit esaslı sistemde, *Kasa Hesabı*'na veya ilgili diğer hesaplara borç, *Bütçe Gelirleri* veya *Emanetler Hesabına* alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde ise, sayım fazlalıkları *Sayım Fazlalıkları Hesabı*'na alacak, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, sayım noksanı veya sayım fazlası tutarlarının nakit esaslı sistemdeki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır.
- *Maddi Duran Varlıklar Ana Hesap Grubu* ve *Maddi Olmayan Duran Varlık Ana Hesap Grubu*, ilk kez, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde düzenlenmiştir. Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde maddi ve maddi

olmayan duran varlıklar izlenmemektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir.

- Nakit esaslı sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunların amortisman payları ve değer artışı veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. Tahakkuk esaslı sistemde ise, maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların amortisman paylarının ve değer artışı veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.
- Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından verile emrine bağlanamayan tutarlar için, nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Tahakkuk esaslı sistemde ise, ödeneğinin bulunmaması veya kanunen ödenek üstü sarfiyata izin verilmemesi gibi nedenlerle verile emrine bağlanamayan borçlar kayıt altına alınmaktadır. Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılabilmektedir.
- Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde, *Emanetler Hesabına* kaydedilen işlemler, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Bu hesaplar; *Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı*, *Emanetler Hesabı*, *Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı*, *Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı*, *Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı* ve *Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı* olmak üzere altı gruba ayrılır.
- Nakit esaslı sistemde sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, hem bütçe açısından, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili giderler, hem bütçe giderleri hesabına hem de gider yansıtma hesabı aracılığı ile giderler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeden giderler hesabına kaydedilmektedir. Bütçe ile ilişkili

gelirler ise bir yandan bütçe gelirleri hesabına, diğer yandan da gelir yansıtma hesabı aracılığı ile gelirler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gelir sayılan unsurlar ise *Gelirler Hesabı* adı altında bir hesap açılarak kaydedilmektedir.

- Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde, varlıklar ve yükümlülüklerdeki her türlü hareket (gönderme, getirme vs) genellikle yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenmektedir.
- Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde, bankaya verilen döviz gönderme talimatları *Döviz Gönderme Emirleri Hesabı*'nda, yerli para birimi ile yapılan gönderme talimatları ise, *Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı*'nda izlenmektedir.
- Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde, yılsonlarında hesaplar kapatılmamaktadır. Bunun yerine bazı hesaplar dönem sonunda devir verir, bazı hesaplar ise devir vermez şeklinde belirlenmiştir. Devir veren hesaplar düzenlenen bir devir listesi aracılığıyla yeni mali yıla devrettirilmektedir.

1.6. DEVLET MUHASEBESİNDE HESAPLARIN KAPATILMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Devlet muhasebesinde, bütçe hesaplarının kapatılmasında “Yönetim Dönemi (Jestiyon Yöntemi) Yöntemi” ve “Hesap Dönemi Yöntemi (Egzersiz Yöntemi)” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Bütçe hesaplarının kapatılmasında kullanılan bu iki yöntemin, kullanılan Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri ile yakın ilişkisi vardır.

1.6.1. Yönetim Dönemi Yöntemi (Jestiyon Yöntemi)

Bu yöntemde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yıl içerisinde işlem görmesi ve mali yılsonunda da tüm hesapların kapatılması söz konusudur. Bütçe hesaplarının bir sonraki mali yılda da işlem görmesi mümkün değildir. Mali yılın sonunda halen kullanılmamış

ödenekler varsa bunlar da iptal edilir. Tahsil edilmemiş gelirler varsa bu gelirler sonraki yılın hesaplarına geçirilir⁸⁶.

Bütçe hesaplarının kapatılmasında yönetim dönemi yönteminin seçilmesi durumunda, devlet muhasebesi sisteminde kayıt yöntemi olarak nakit esasının kullanılması uygun olacaktır. Çünkü nakit esasında mali yıl içerisinde gerçekleşen nakit hareketlerinin, gelir ve giderlerin tahakkuku ile ilişkilendirilmeksizin hesaplara geçirilmesi söz konusudur.

Günümüzde bütçe hesaplarının kapatılmasında çoğunlukla bu yöntem tercih edilmektedir.

1.6.2. Hesap Dönemi Yöntemi (Egzersiz Yöntemi)

Hesap dönemi yönteminde, bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yılsonunda kapatılmayıp bir sonraki yıl içerisinde bir süre açık tutulması söz konusudur. Hesapların yeni mali yılda da bir süre açık bırakılması, ödenek tahminleri ve gelir tahminlerinin bir bütün olarak düşünülmesinin gerekli olduğu ve mali yılsonunda henüz kullanılmamış ödeneklerin kullanılmış olanlarından; tahsil edilememiş gelirlerin de tahsil edilenlerden farklı olmadığı düşüncesinden ileri gelmektedir⁸⁷.

Bütçe hesaplarının bu yöntemle göre tutulması halinde, kayıt yöntemi olarak tahakkuk esasının kullanılması uygun olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi kullanıldığında bütçe gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin ne zaman olduğuna bakılmaksızın ilgili oldukları dönemlere kaydedileceklerdir. Böylece hesap dönemi yönteminin uygulanması için gereken şart da sağlanmış olacaktır.

1.7. MİLLÎ MUHASEBE KAVRAMI

Milli muhasebe, hem mevcut ekonomik durumu izah etmek, hem de gelecekte ortaya çıkacak ekonomik olayları önceden görme imkanı sağlamaktadır. Bu nedenle milli muhasebe, ekonomik olayları açıklamak için kullanılan bir araçtır denilebilir⁸⁸.

Milli muhasebe teknik açıdan, ülke ekonomisini makro büyüklükler olarak izah eden istatistiki verilerin oluşturduğu bir sentezdir. Muhasebe açısından milli muhasebe,

⁸⁶ Nihat Edizdoğan; **Kamu Bütçesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1995, s.257.

⁸⁷ Figen Altuğ; **Kamu Bütçesi, Ezgi Kitabevi Yayınları**, I. Baskı, Bursa, 1999, s.77.

⁸⁸ Giray; s.1.

makro büyüklükleri ve onlar arasındaki ilişkileri sergilemektedir. Milli muhasebenin çalışma alanı tüm ülke ekonomisidir.

Milli muhasebe, aynı zamanda gayri safi milli hasılda meydana gelen değişiklikleri kaydeden ve bu kayıtlar temel alınarak ülkenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin istatistiki raporlar hazırlayan bir sistem olarak da tanımlanabilir⁸⁹. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere milli muhasebe, makro düzeyde gerçekleşen ekonomik olayların para birimi ile ifade edilmesidir denilebilir.

1.7.1. Milli Muhasebe İle Devlet Muhasebesi Arasındaki Farklar

Makro ekonomik dengelerin sağlanmasında milli muhasebenin önemi büyüktür. Bu açıdan milli muhasebe, klasik anlamda geçerli olan muhasebe anlayışından oldukça farklı bir kavramdır.

Genel anlamda anlatılan milli muhasebe sistemi, ülke genelinde uygulanan muhasebe sistemlerinin makro yaklaşımla ifade edilmesi olarak düşünülebilir. Milli muhasebe, sektörel ayırım yapmadan ülke ekonomisi içinde bulunan tüm faaliyetleri kapsamına almaktadır. Devlet muhasebe sistemi ise, gayri safi milli hasılanın sadece bir bölümünü kapsayan işlemlerin muhasebe kayıtlarını içermektedir⁹⁰.

Devletin, ekonomik ve sosyal hayatın düzenleyicisi rolünü üstlenmesinin gereği olarak devlet bütçeleri, milli bütçeler içinde ele alınmaya ve bazı ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin milli muhasebe içinde düşünülmesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Zaten milli muhasebe teorik açıdan, devletin merkez, mahalli idareleri ve iktisadi teşebbüslerine dağılmış bulunan hesapların konsolidasyonunu sağlayarak tek bir genel hesapta toplama ve tek düzen bir çerçeve oluşturarak bütün hesaplardaki gelir ve gideri tek bir çatı altında toplama özelliğine sahiptir.

Devlet muhasebesi ile milli muhasebe arasındaki farklar aşağıda sıralanmıştır⁹¹:

- Milli muhasebe ülke ekonomisinin tamamını içermektedir. Merkezi yönetimler, yerel yönetimler, özel sektör kuruluşları, özerk kurumlar, hane halkı, özel

⁸⁹ **Ekonomi Ansiklopedisi**, 1 Numara ve Hearts Yayıncılık, 1997, s.925.

⁹⁰ Giray; ss.6-7.

⁹¹ Güngör; s.30.

idareler, belediyeler gibi ülke ekonomisinin içinde yer alan tüm birimler milli muhasebe içindedir. Devlet muhasebesi ise sadece bütçe kapsamındaki kurumları içermektedir.

- Milli muhasebe, milli ekonominin yapısı ve faaliyetlerinin anlamlı bir çatıda toplanabilmesi için kamu ve özel sektörde gerçekleşen işlemleri gruplandırmak amacındadır. Devlet muhasebesi ise, kamusal örgütlerin gelir ve giderlerinin kaydedilmesini, plan ve programların etkili bir şekilde yönetimi ve denetimi için gerekli bilgilerin en iyi biçimde sınıflandırılmasını ve yöneticilerin kullanılmaya elverişli mal ve kaynaklardan sorumluluklarını kanıtlayan ve işlemlerin uygunluk derecelerini yansıtan kayıtların tutulmasını ve saklanmasını sağlayan bir sistemdir.
- Milli muhasebe sistemi tahakkuk, nakit ve taahhüt esaslarını birlikte kullanmaktadır. Devlet muhasebesi ise, ağırlıklı olarak nakit esasına göre kayıt yapmakta, taahhüt ve tahakkuk esaslarını dikkate almamaktadır. Ancak devlet muhasebesinde meydana gelen gelişmeler ve tahakkuk esaslı kayıt yönteminin kullanılması ile birlikte sistem daha doğru ve güvenilir sonuçlar vermeye başlamıştır.
- Devlet muhasebe sisteminde hesap planı oluşturulurken bütçe kod sistemine bağlı olarak fonksiyonel bir ayırım yapılırken, milli muhasebe sisteminde ekonomik içerikli bir ayırım yapılmaktadır.
- Milli muhasebe milli ekonomiyi kapsamına almaktadır. Devlet muhasebesi ise milli muhasebenin özellikle geçmişe ait olan bölümüne ve gelecekteki milli bütçeye, devlet sektörünün hesaplarını veren bir alandır.

1.8. DEVLET MUHASEBESİ İLE TİCARİ MUHASEBE ARASINDAKİ FARKLAR

Devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasında, özellikle ulaşılmak istenen hedefler, mal varlıklarının izlenmesi, gelirlerinin niteliği, giderlerin niteliği ve kullanılan hesap planının niteliği açısından oldukça önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Ticari muhasebe kullanan işletmelerin asıl amacı, kar elde etmektir. Bu yüzden, üretim maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde tespiti, ticari muhasebede oldukça önemlidir. Devletin ise kar ve üretim amacı yoktur. Devlet faaliyetleri genelde tüketim niteliğindedir ve devlet faaliyetlerinin asıl amacı, toplumun ortak nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak ve toplumun refah seviyesinin yükseltilmesini sağlamaktır⁹².

Devlet muhasebesinde “kar” kavramından söz etmek mümkün değildir. Bunun sebebi ise devletin topluma sunduğu mal ve hizmetlerin bir kısmının fiyatlarının belirlenmesinin imkânsız olmasıdır.

Devletin toplumun kullanımına sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin, toplumdaki bireyler tarafından ortak ve eşit miktarda tüketildiği varsayıldığından, kamusal mal ve hizmetlerin faydası bölünemez niteliktedir ve belirli bir fiyatı da mevcut değildir⁹³. Devletin sahip olduğu malvarlıklarının büyük kısmı donmuş kıymetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle piyasa işlemlerine konu olmaları mümkün değildir. Başka bir deyişle, bu varlıkların devredilmesi ve likit duruma getirilmesi olanaksızdır.

Devletin sahip olduğu maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi öncesinde kayıt altına alınmamakta, dolayısıyla bu varlıklar bilançoda gösterilmeyip amortisman ayrılmamaktaydı. Ayrıca bu kıymetlerin envanterinin yapılıp hesaplara alınması ve amortismanına tabi tutulması da uygulamada oldukça zordur. Özel sektörün asıl amacı kar elde etmek olduğundan, sahip olunan mal varlıklarının kaydı ve değer değişimlerinin takibi büyük önem taşımaktadır⁹⁴. Ticari muhasebe ile devlet muhasebesi arasındaki en önemli farklardan biri bu noktada ortaya çıkmaktaydı. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin devlet muhasebesinde kullanılmasıyla birlikte, ticari muhasebe ile devlet muhasebesi arasındaki en önemli farklardan biri ortadan kaldırılmıştır.

Devletin asıl amacı, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için kamu hizmetlerini üretip topluma sunmaktır. Devlet bu hizmetleri gerçekleştirebilmek için gerekli olan geliri, gerçek ve tüzel kişilerden vergi, resim, harç, şerefiye vb. gibi vasıtalarla zorunlu ödemeler yolu ile elde eder. Devlet; aynı zamanda gelirlerini, mal varlıklarının

⁹² Yusuf Akça; **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, Emek Matbaası, II: Baskı, İstanbul, 1998, s.53.

⁹³ Orhan Şener; **Kamu Ekonomisi**, Besa Basım Yayım, Yedinci Baskı, İstanbul, 2001, s.50.

⁹⁴ Eyüp Kızılkaya; "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 97, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002, s.105.

miktarını çoğaltmak için değil, kamu hizmetlerinin sağlıklı biçimde yerine getirilmesini sağlamak için elde etmek amacını güder⁹⁵.

Ticari muhasebe kullanan işletmelerin gelirleri ise esas olarak ürettiği mal ve hizmetlerin satışından elde ettiği kazançlardan meydana gelir. Başka bir ifade ile, satılan mal ve hizmetlerin fiyatları ile maliyetleri arasındaki fark, özel teşebbüsün kazancını ifade eder ve elde ettiği kazancı mal varlıklarını arttırmada kullanmak amacı taşır⁹⁶.

Devlet giderleri, kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamalarını karşılamak için yıllık bütçe ile önceden alınan yetkiye dayanılarak yapılır. Bütçede yer almayan veya bütçede yer alsa bile belirlenen limitin ötesinde herhangi bir harcama yapılması mümkün değildir.

Ticari muhasebe kullanan işletmeler ise varlıklarını gelir elde etmek amacı ile tüketir. Başka bir deyişle özel sektör giderlerini kar elde etmek amacı ile gerçekleştirir.

Ticari muhasebe kullanan özel işletmelerin muhasebe planı, daha çok üretim maliyetleri ve sonuçlarını belirleyecek kar hesapları ve mal hesaplarına ağırlık verilerek hazırlanmıştır. Devlet muhasebesi ise, gelir ve giderlerin gelişiminin izlenmesi ve sonuçların denetimini sağlayan bir muhasebe planına öncelik vermektedir⁹⁷.

Devlet Muhasebesinde kullanılan hesap planındaki hesapların sayısı sınırlıdır ve bunların alt hesapları da mevcut değildir⁹⁸.

Yukarıda ticari muhasebe ve devlet muhasebesi arasında belirtilen tüm farklılıklara rağmen, günümüzde bu iki muhasebe sistemi arasındaki mesafenin iyice kısaldığını belirtmek yerinde olacaktır. Devlet muhasebesi, her geçen gün ticari muhasebeye biraz daha yaklaşmakta ve hesap verme sorumluluğu, etkinlik ve verimlilik amaçlarına yönelik olarak bütçe tekniklerinin geliştirilmesi vb. konularda ticari muhasebe sistemine oldukça benzemektedir.

⁹⁵ Halil Nadaroğlu; **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9.Baskı: Beta Basım Yayım, İstanbul-1996, s.184.

⁹⁶ Akarçay; s. 13.

⁹⁷ Özhan Çetinkaya ve Zuhal Yıldırım; **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Geliştirilmiş 2. Baskı, 2006, s.31.

⁹⁸ Yusuf Sürmen; “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs-1996, s.100.

1.9. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAPILAN ÇALIŞMALAR VE STANDARTLAR

OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacı, devlet muhasebesinde gelişmelerin temelini oluşturmuştur. Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etme ihtiyacı bu gelişme sürecinin hızlı bir şekilde gerçekleşmesini sağlamıştır. Bu durum hem ülkeler arası uygulamalarda ve hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörlerle ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında aynıdır⁹⁹.

Türkiye örneğinde olduğu gibi, ekonomi içinde, örneğin; merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa, bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Örnek biraz daha genişletip uluslararası düzeyde düşünülecek olursa, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa Birliğin mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Daha da geniş kapsamlı düşünülürse, örneğin IMF; dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemekte ve farklı ülkelere gelen farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini çıkartmaktadır. Bu şekilde ortak bir standart olmadan üretilen mali tabloları, birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir. Bütün bu olaylar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmaktadır. Bu konuda IMF, OECD, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalar ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu çalışmalar ve düzenlemeler GFSM2001 (Devlet Finans İstatistikleri El Kitabı 2001), SNA93 (Ulusal Hesaplar Sistemi 1993), ESA95 (Avrupa Hesap Sistemi 1995) ve IPSAS (Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları)'dır. Ayrıca *Devlet Muhasebe Standartlar Kurulu (GASB – Governmental Accounting Standards Board)* tarafından 1984 yılında, devlet ve yerel yönetimler için muhasebe standartları yayınlanmıştır¹⁰⁰.

⁹⁹ Baki Kerimoğlu; “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz – Eylül 2002, ss.87.

¹⁰⁰ Kerimoğlu; ss.87–88.

1.9.1. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)

Bu düzenlemelerden ilki IMF (Uluslararası Para Fonu) tarafından oluşturulan *GFSM 2001 (Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı)*'dir. GFSM 2001, dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre; bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke için aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler, gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir¹⁰¹.

GFSM 2001 sistemi, ara işlemler ve “diğer ekonomik akışlar” bakımından açılış ve kapanış bilanço durumlarını uzlaştıran bir stok ve akışlar entegre sistemidir. Diğer ekonomik akışlar, elde tutma kazancı yada kaybı ile varlık ve yükümlülük hacmindeki diğer değişikliklerden oluşur.

1.9.1.1. GFSM 2001 Sisteminin Kullanımı

GFSM 2001'de mali analizi desteklemek için tasarlanan özel bir makro ekonomik istatistik sistemi (GFS sistemi) açıklanmaktadır. Bu sistemde, istatistiklerin toplanmasında kullanılacak ekonomi ve muhasebe prensipleri ve bilanço kalemlerini içeren bir analitik çerçevede mali istatistiklerin gösterilmesi için talimatlar yer almaktadır.

GFSM 2001'in başlıca amacı, bir ülkede mali politikanın, özellikle genel yönetim sektörü ve daha geniş anlamda kamu sektörünün performansının çözümlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun olan kapsamlı bir kavramsal çerçeve ve muhasebe çerçevesi oluşturmaktır. Genel yönetim sektörü, öncelikle kar amacı gütmeyen hizmetlerin sağlanması ve gelirle servetin yeniden dağılımıyla, kamu politikasını uygulayan kuruluşlardan oluşur. Bu faaliyetlerin her ikisi de öncelikle diğer sektörlerden alınan zorunlu vergilerle desteklenir. Kamu sektörü ise genel yönetim

¹⁰¹ Johann R. Bjorgvinsson; *Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 ve Avrupa Hesap Sistemi 1995 ile İlişkisi*, IMF, Eylül, 2004, s.5.

sektörü artı öncelikli olarak ticari faaliyetlerde bulunan kamu şirketleri olarak bilinen hükümet tarafından kontrol edilen kuruluşlardan oluşur¹⁰².

Bu sistemde kullanılan temel kavramlar, sınıflandırmalar ve tanımlar ekonomik nedenlere ve uygulandığı koşullar dikkate alınmaksızın evrensel olarak geçerli ilkelere dayanır. Bu nedenle, GFS sistemi ülke yönetiminin kurumsal veya yasal yapısı, istatistiksel gelişiminin karmaşıklığı, devletin mali muhasebe sistemi veya kar amaçlı kuruluşların kamusal mülkiyetinin boyutuna bakılmaksızın tüm ekonomilere uygulanabilir. Ancak, ülkelerin idari ve ekonomik yapılarında büyük farklılık göstermesi, bu kitapçığın bazı bölümlerinin eşit olarak amacına uygun olmayacağı anlamına gelir.

GFS sistemi, politikaları belirleyenlerin ve araştırmacıların; genel yönetim sektörü veya kamu sektörünün mali işlemleri, mali durumu ve likidite durumundaki gelişmeler üzerinde tutarlı ve sistematik bir şekilde çalışmalarını sağlayacak istatistikler sağlamak için tasarlanmıştır. GFS analitik çerçevesi tüm genel yönetim veya kamu sektörü gibi belirli bir yönetim düzeyinin faaliyetlerini ve yönetim düzeyleri arasındaki işlemleri çözümlemek için kullanılabilir.

Genel yönetim veya kamu sektörünün performansı veya mali durumu hakkında özet bilgi sağlamak için GFS sisteminde, net faaliyet bilançosu, net borç verme/borçlanma ve net özvarlıktaki değişiklik gibi raporlar çıkarılmaktadır. Bu tür bilanço kalemleri GFS sistemi gibi entegre ve kapsamlı bir muhasebe çerçevesi içerisinde en etkin şekilde tanımlanır ve ölçülür¹⁰³.

1.9.1.2. GFSM 2001 Sisteminin Yapısı ve Özellikleri

GFSM 2001 genel yönetim ve kamu sektörlerine ait bir sistemdir. Bu sektörler kendi hesabına varlıklara sahip olabilen, yükümlülükler üstlenebilen ve diğer kuruluşlarla ekonomik faaliyetlere ve işlemlere katılabilen kurumsal birimler açısından tanımlanmaktadır. Bu özellikler kurumsal birimleri, bilançolar dahil olmak üzere hesapların toplanmasıyla sağlanacak ekonomik ve istatistiksel faydanın bir öznesi olarak gösterir.

¹⁰² **Government Finance Statistics Manual 2001**, International Monetary Fund (IMF), 2001, p.2.

¹⁰³ **Government Finance Statistics Manual 2001**; p.2.

GFSM 2001 sisteminde iki tür akış kaydedilir: işlemler ve diğer ekonomik akışlar. İşlemler genellikle iki kurumsal birim arasında karşılıklı anlaşmayla gerçekleşir. Hükümet İşlemleri Raporuna, bir muhasebe dönemi süresince gerçekleşen tüm işlemlerin sonuçları kaydedilir. Bunlar gelir, gider, mali olmayan varlıkların net elde etme değeri, mali varlıkların net elde etme değeri veya yükümlülüklerin net üstlenilme değeri olarak sınıflanır. Gelir veya gider meydana getiren işlemler net özvarlığın değişmesine neden olur. Diğer işlem türleri varlıklar ve/veya yükümlülüklerin eşit olarak değişmesine neden olur ve net özvarlıkta bir değişiklikle sonuçlanmaz.

Diğer ekonomik akışlara, fiyat değişiklikleri, borçların silinmesi ve bir felaket sonucu ortaya çıkan kayıplar gibi varlık ve yükümlülükleri etkileyen diğer ekonomik olaylar dâhildir. Diğer Ekonomik Akışlar Raporun da ise varlıklar, yükümlülükler ve net özvarlıktaki değişiklikler bulunmaktadır.

İşlemlerin ve diğer ekonomik akışların GFSM 2001 sisteminde kapsamlı olarak ele alınması, açılış ve kapanış bilançolarının bağdaştırılmasını sağlar. Bu da şu anlama gelir; bir muhasebe döneminin başında belirli bir varlık veya yükümlülük türünün stoğu, artı işlemler ve diğer ekonomik akışlar tarafından gösterilen o stoktaki değişiklikler, dönemin sonundaki stoğa eşittir. Böyle bir entegre istatistik sistemi, politikalar ve belirli ekonomik olayların etkilerinin tam olarak tanımlanmasını ve çözülmesini sağlar.

GFSM 2001 sisteminde kaydedilen akış ve stoklara çeşitli sınıflandırmalar uygulanır. Örneğin gelir işlemleri, gelirin vergi veya başka bir gelir türü oluşuna göre; gider işlemleri amaç ve ekonomik türe göre; varlıklar mali olup olmadıklarına göre ve mali varlık ve yükümlülükler aracın türüne ve hükümet tarafından elde tutulan varlığı çıkaran veya hükümet tarafından çıkarılan yükümlülüğü elinde tutan birimin sektörüne göre sınıflandırılır¹⁰⁴.

1.9.2. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası(WB) ve Birleşmiş Milletler(UN) tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması; akımlar, stoklar, muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı,

¹⁰⁴ Government Finance Statistics Manual 2001; pp.2-3.

sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır.

SNA93 (Ulusal Hesaplar Sistemi 1993), makro ekonomik hesapların, bilançoların ve genel kabul görmüş tanım, kavram, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayanan ekonomik tabloların, tutarlı ve birleştirilmiş bir setinden oluşmaktadır.

İlk olarak 1953 yılında, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi'nin İstatistik Komisyonu tarafından yayınlanarak önerilen bu sistem, daha sonra 1968 ve 1993 yıllarında gözden geçirilmiştir. Ekonomik kavram ve tanımlarda çıkan genişleme ve gelişmelere paralel olarak, 1968 yılından sonra, Ulusal Hesaplar Sistemi'nin gözden geçirilme gereği doğmuştur. Bu nedenle, Birleşmiş Milletler ve diğer uluslararası kuruluşların uzun yıllar ortaklaşa yaptıkları çalışmalar sonucu 1993 yılında, kısaca SNA93 olarak adlandırılan, Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 yayınlanmıştır¹⁰⁵.

SNA93'ün en önemli özellikleri; güncelleştirme, basitleştirme ve IMF, OECD, EUROSTAT gibi diğer uluslararası kuruluşların kendi alanlarında önerdikleri istatistik standartları ile uyumlaştırma olarak sayılabilir

SNA93'de, bir ekonomiyi oluşturan kurumsal sektörler sınıflaması yapılmıştır. Bir ekonominin çeşitli sektörleri ve alt sektörleri, ekonomideki yerleşik kurumsal birimlerden oluşur. Toplam ekonomi ise yerleşik kurumsal birimlerin bütününden meydana gelir¹⁰⁶.

1.9.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan *Avrupa Hesap Sistemi (ESA95)*, birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan

¹⁰⁵ Dick Tangeren and Steven Keuning; "The Relationships Between National Accounting And Government Accounting in The Netherlands", **3rd OECD Public Sector Accruals Symposium**, Paris 20-21 February 2003, p.4.

¹⁰⁶ Mustafa İbicioğlu; **Türkiye'de Mali Aracılar Sektörünün Mali Sistem İçindeki Yeri ve Finansal İşlemlerinin Mali İstatistiklere Yansıtılması**, T.C. Merkez Bankası Uzmanlı Yeterlilik Tezi, Ekim 2006, s.15.

bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır¹⁰⁷.

ESA95 ulusal hesaplar sistemi, uluslararası kabul görmüş kavram, tanım, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayalı tutarlı, uyumlu ve entegre makroekonomik hesaplar, bilançolar ve tablolardan oluşur. Bir ekonomi içerisinde gerçekleşen karmaşık ekonomik faaliyetlerin ve de piyasalarda veya diğer yerlerdeki farklı ekonomi kuruluşları ile kuruluş grupları arasındaki ilişkilerin kapsamlı ve detaylı bir kaydını sunar. ESA95 sistemi, farklı ekonomi sektörleri arasında gerçekleşen ekonomik ilişkilerin gözlenmesi ve incelenmesi ile ekonominin işleyişinin anlaşılması açısından önemlidir.¹⁰⁸

ESA95, muhasebe döneminin başında veya sonunda kurumsal birimler veya sektörler tarafından elde tutulan varlık ve yükümlülük stoklarının, değerlerinin kaydını tutan bilançolarla birlikte, belirli bir zaman dilimi içerisinde gerçekleşen farklı türdeki ekonomik faaliyetlere bağlı olan birbiriyle ilişkili bir dizi akış hesapları çevresinde oluşturulmuştur.

Sistemdeki başlıca hesaplar, *cari hesaplar*, *birikim hesapları* ve *bilançodur*. Cari hesaplar, *üretim hesabı* ve *gelir hesaplarından* oluşur; gelir hesapları ise *birincil dağıtım*, *ikincil dağıtım* ve *gelir hesaplarının kullanılması* şeklinde ayrılır. Birikim hesapları *sermaye hesabı* ve *mali hesaptan* oluşur. Hesaplar dizisi, ekonomideki her bir kurumsal sektör (örneğin genel yönetim) ve bir bütün olarak ekonomi için toplanır¹⁰⁹.

Avrupa Birliği içerisinde kullanılmak üzere EUROSTAT tarafından hazırlanan ESA95, muhasebe kuralları ve sınıflandırmalar açısından SNA93'ü baz almıştır. Bu nedenle ESA95 ve SNA93 büyük ölçüde uyumlu olan iki sistemdir. ESA95, SNA93 ile büyük ölçüde uyumlu olmasına rağmen, verilerin sunumunda AB içerisinde kullanımı sebebiyle bazı farklılıklar görülmektedir. ESA95 standartlarında ortaya konulan bilgiler, söz konusu verileri kullananlar ile AB bölgesi hakkında analiz yapanlar için karşılaştırma imkanı sağlaması açısından çok büyük yararlar ortaya koymaktadır¹¹⁰.

¹⁰⁷ Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları – Nakit Esasından Tahakkuk Esasına; ss.7-9.

¹⁰⁸ **Manual On Sources And Methods For The Compilation Of ESA95 Financial Accounts**, European Commission, First Edition, 2002, p.10.

¹⁰⁹ Bjorgvinsson; s.7.

¹¹⁰ Klaus Lüder; "National Accounting, Governmental Accounting And Cross-Country Comparisons Of Government Financial Condition", **Financial Accountability&Management**, Volume:16, No:3, May-2000, p.118.

AB’de, özellikle ekonomik ve parasal birlik içinde konulan hedeflere ulaşmak için AB topluluk içindeki kurumlara, devletlere, ekonomik ve sosyal alanlarda karar alıcılara, uyumlu ve güvenilir veri setleri temin eden, yüksek kalitede istatistiksel araçlara gerek duyulmaktadır. ESA95 ile, veri kullanıcıları, üye ülke ekonomilerinin ekonomik ve finansal yapıları hakkında daha anlaşılır ve daha detaylı bilgiye kavuşmuşlardır¹¹¹.

ESA95’te de bir ekonomiyi oluşturan sektör ve alt sektör sınıflaması yapılmıştır. Bu sınıflamaya göre sektör ve alt sektör ayrımı şu şekildedir¹¹²:

1. Mali Olmayan Kuruluşlar
2. Mali Kuruluşlar
 - 2.1. Merkez Bankası
 - 2.2. Diğer Parasal Mali Kuruluşlar
 - 2.3. Mali Aracılar
 - 2.4. Mali Yardımcılar
 - 2.5. Sigorta Şirketleri ve Emeklilik Fonları
3. Genel Hükümet
4. Hane halkı
5. Hane halkına Hizmet Veren Kar Amacı Olmayan Kuruluşlar
6. Dünyanın Geri Kalanı

Bu sektör sınıflaması ekonomideki kurumsal birimlere göre yapılmıştır. ESA95’te kurumsal birim; kendi hesabına aktiflere sahip olma, yükümlülöklere girme, ekonomik faaliyetlerle meşgul olma ve diğer birimlerle işlemlere girme gücüne sahip bir ekonomik varlık olarak tanımlanır. ESA95 tarafından ortaya konulan bu sektör sınıflaması, SNA93 tarafından ortaya konulan sınıflama ile aynıdır.

Avrupa Birliğı tarafından yayınlanan ve AB üyesi ölkelerin devlet muhasebesi çalışmalarına yön veren, GFSM 2001 tabanlı oluşturulan ESA95 kriterleri beş ana başlıkta toplanmıştır. Bunlar;¹¹³

¹¹¹ European Union Data Page, Erişim: 12 Mart 2007, European Union, <http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00000.htm>.

¹¹² **European System Of Accounts 1995**, Eurostat, Luxembourg, 1996, p.20.

- 1) Genel Devlet Sektörünün Tanımlanması
- 2) Kamu ve Kamu Birimleri Arasındaki İlişkiler
- 3) Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi Uygulama Prensipleri
- 4) Kiralama, Lisanslar ve İmtiyazlar
- 5) Devlet Borçlarıdır.

1.9.4. Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları (IPSAS)

IFAC'ın bir alt komitesi olan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi dünya ülkelerine yönelik olarak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir¹¹⁴.

Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Komitesi, 1986 yılında raporlama ve denetim alanında çalışmalar yürütmek amacıyla federasyona üye 12 ülke tarafından oluşturulmuş bir birliktir. 2004 yılı itibarıyla komiteye üye olan ülke sayısı 15 olmuştur. Komite üyesi ülkeler, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, İsrail, Japonya, Malezya, Güney Afrika, Arjantin, Norveç, İngiltere ve ABD'dir. Üye ülkeler dışında, Asya Kalkınma Bankası, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı ve Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı gibi bölgesel ve uluslar arası kuruluşlardan üyelere gözlemci olarak yer almaktadırlar¹¹⁵.

IPSASB üyeleri IFAC Kurulu tarafından atanır. IPSASB 15 üyeden oluşur; bunlardan 13 üye IFAC üyesi kurumlar tarafından aday gösterilir ve iki üye ise kamu üyesi (*public member*) olarak atanır. Kamu üyeleri herhangi bir birey veya örgüt tarafından aday gösterilebilir.

¹¹³ **ESA95 Manual on Government Deficit and Debt**, European Communities, 2002 Edition, Luxembourg, p.5.

¹¹⁴ Paul Sutcliffe and Ahmad Hamidi Ravari; "International Federation of Accountants (IFAC) - Public Sector Committee (PSC), Background on PSC Standards Program and Note on Pension Accounting Developments", **IFAC**, 2003, p.1.

¹¹⁵ Philippe Adhemar; "The Role of IFAC Public Sector Committee", **International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)**, December-2003, Ferrara, p.5.

Önerilen adaylar IFAC Atama Komitesi tarafından değerlendirilir. Seçme süreci, iş için en iyi olan kişi ilkesine dayanır. Kurul'a atama önerisi yaparken, Atama Komitesi, IPSASB'nun *(bir bütün olarak)* gerekli teknik ekspertizle birlikte, *hizmet verilen kesimdeki (constituency)* kurumsal düzenlemeler ve mali rapor kullanıcılarının, hazırlayanların ve denetçilerin teknik kapasitesi hakkında bilgiye sahip olması ve aynı zamanda olabildiğince geniş bir coğrafyayı temsil etmesi hususlarını sağlamaya gayret eder.

IPSASB üyeleri üç yıllık bir ilk dönem için atanırlar ve bu süre yine üç yıllık dönemler halinde yenilenebilir. Atamalar, her yıl üyelerin üçte birinin değişimini sağlayacak şekilde, her yıl yapılır. Bu Kurul'da aynı kişinin devamlı olarak görev yapma süresi, bu kişinin yeni bir dönem için Başkanlık yapmak üzere seçilmiş olması haricinde, birbirini takip eden en fazla iki dönem şeklinde sınırlandırılır. IPSASB üyeleri esas itibarı ile kamu sektöründe görev alan kişiler arasından seçilir. Oy verme bakımından, her IPSASB üyesinin bir oyu vardır.

IPSASB üyelerinin her birine, toplantı masasında bir teknik danışman katılabilir; teknik danışman tam kapsamlı söz hakkında sahiptir, ancak oy hakkı yoktur¹¹⁶.

IPSASB'nin kuruluş amacı; Dünya'nın her tarafındaki kamu sektörü organizasyonları tarafından, genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında kullanılması için, yüksek kaliteli muhasebe standartlarının geliştirilmesidir¹¹⁷. "Kamu Sektörü" deyimi ile, ulusal hükümetler, bölgesel hükümetler (örneğin, il veya bölge seviyesinde), ve yerel idareler (örneğin, il, ilçe seviyesinde) ve bunlarla ilgili kamu oluşumları (örneğin, idare birimleri, kurullar, komisyonlar, ve işletmeler) kast edilmektedir. "Genel Amaçlı Mali Tablolar" deyimi ise, kendi bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere *(yukarıda anılan kamu sektörü oluşumlarından)* mali bilgi talep etme imkânı bulunmayan kullanıcılar için yayınlanan mali tablolar ifade edilmektedir¹¹⁸.

¹¹⁶ 2005 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, **IFAC**, January 2005, p.3.

¹¹⁷ Paul Sutcliffe; "“MATRIX” – IPSAS, GFSM2001 and ESA95 Comparison", **International Federation of Accountants**, Washington, September, 2004, p.2.

¹¹⁸ 2005 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements; p.3.

Aynı zamanda, kamu kesiminin mali yönetim, raporlama, muhasebe ve denetim konusundaki gereksinimlerine çözüm bulmak için kurulan komitenin başlıca amaçları aşağıda verilmiştir¹¹⁹:

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) yayınlamak,
- Bu standartların kabulü ve bu standartlar yönünde uluslararası yakınsama süreçlerini teşvik etmek,
- Kamu sektöründe mali raporlama ile ilgili hususlar ve deneyimler hakkında rehberlik sağlamak üzere daha başka belgeler yayınlamak.

IPSASB, kamu sektöründe mali raporlama konusu ile ilgili önemli çıkarları bulunan, IPSASB çalışmalarına sürekli bazda girdi sağlayan, ve IPSAS'ını (*standartları*) onaylamada ve desteklemede çıkarı olan, uygun kurum ve kuruluşların temsilcilerini gözlemci sıfatı ile atayabilir. Bu gözlemciler de toplantılarda tam kapsamlı söz hakkına sahiptir ancak oy hakları yoktur. Bu gözlemcilerin, IPSAS görüşmelerine tam anlamı ile katılmaları için gerekli teknik becerileri haiz olmaları ve güncel konular hakkında bilgili kalmaya devam edebilmeleri bakımından, toplantılara muntazam şekilde katılmaları beklenir. IPSASB gözlemcilerin oluşturduğu kompozisyon ve oynadıkları rolü yıllık bazda gözden geçirir¹²⁰.

IPSASB, IFAC Kurulu adına aşağıda belirtilen dokümanları yayınlamak konusunda yetkilendirilmiştir¹²¹:

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS), kamu sektörü oluşumlarının genel amaçlı mali tablolarının hazırlanmasında, muhasebe meslek uzmanları tarafından uygulanacak standartların yayınlanması. IPSASB, standartların hazırlanması için, ilgili tüm taraflara standart geliştirme sürecine girdi sağlamak fırsatı veren bir *norm prosedür* (*due process*) benimser.
- Kamu sektöründe mali raporlama ile ilgili hususlarda tavsiye sağlayan etütler yayınlamak. Bu etütler, konu edilen hususları yönetmek bakımından en iyi

¹¹⁹ 2005 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements; p.3.

¹²⁰ 2005 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements; p.4.

¹²¹ 2005 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements; p.5.

uygulamalar (best practice) ve en etkili yöntemler hakkında yapılan incelemelere dayanır.

- Kamu sektöründe mali raporlama ile ilgili husus ve gelişmeler hakkındaki bilgi birikimine katkı yapan türde bilgi sağlayan; makale ve araştırma raporlarını zaman-zaman yayınlamak. Bu yayınların amacı yeni bilgi ve farklı anlayış sağlamaktır ve bunlar, genel olarak, literatür taraması, ankete dayalı araştırma, mülakat, deney, vaka etütleri ve analizler gibi, araştırma faaliyetleri sonucu üretilirler.

IPSASB tarafından yayınlanan standartlar ve diğer yayınlarla; ülkeler arası kamu kurumları tarafından yayınlanan mali tabloların birbiri ile uyumlu olması ve bu tabloların analiz ve denetiminde etkinlik ve etkililiği de arttırması sağlanmaktadır. Ayrıca geliştirilen bu standartlarla birlikte; varlıklar, borçlar, borç dışı yükümlülükler, hizmet maliyetleri, vergiler ve diğer kamu gelirlerine ilişkin bilgilerin açıklanması ile mali şeffaflık sağlanacak ve hesap verme sorumluluğu konusunda önemli adımlar atılmış olacaktır¹²².

IPSASB tarafından bugüne kadar 20 tane tahakkuk esasına ve 1 tanede nakit esasına göre yayınlanmış standart bulunmaktadır. IFAC tarafından hazırlanan bu standartların oluşturulmasında özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (The World Bank), Asya Kalkınma Bankası (The Asian Development Bank) önemli destekler vermiştir¹²³. Bu standartlar yayınlanma sırasına göre aşağıda verilmiştir¹²⁴:

- IPSAS 1 Mali Tabloların Sunumu
- IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları
- IPSAS 3 Raporlama Dönemindeki Net Fazlalıklar veya Hesap Açıkları, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler
- IPSAS 4 Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
- IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri

¹²² Çetinkaya ve Yıldırım; s.56.

¹²³ Noel Hepworth; "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", **Public Money and Management**, January, 2003, p.38.

¹²⁴ 2005 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements; pp.1-2.

- IPSAS 6 Kontrol Edilen Kuruluşlar İçin Konsolide Mali Tablolar ve Muhasebe
- IPSAS 7 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
- IPSAS 8 Ortak Girişimlerdeki (Joint Ventures) İştirakler Hakkında Mali Raporlama
- IPSAS 9 Kambiyo Gelirleri
- IPSAS 10 Hiperenflasyon Ekonomisinde Mali Raporlama
- IPSAS 11 Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri
- IPSAS 12 Envanter Hesapları
- IPSAS 13 Mali ve Operasyonel Kiralama Sözleşmeleri.
- IPSAS 14 Raporlama Tarihi Ertesinde Yapılan İşlemler
- IPSAS 15 Mali Enstrümanlar: Kamuya Açıklama ve Sunuş Şekli / Sınıflandırma
- IPSAS 16 Yatırım Malları
- IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar (Taşınmazlar, Tesis, ve Ekipman)
- IPSAS 18 Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- IPSAS 19 Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Pasifler ve Varlıklar
- IPSAS 20 İlgili Kuruluşlarla Yapılan İşler Hakkında Açıklamalar
- IPSAS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Kaybı

1.9.5. GFSM 2001, ESA 95, SNA93 ve IPSASB Standartlarının Karşılaştırılması

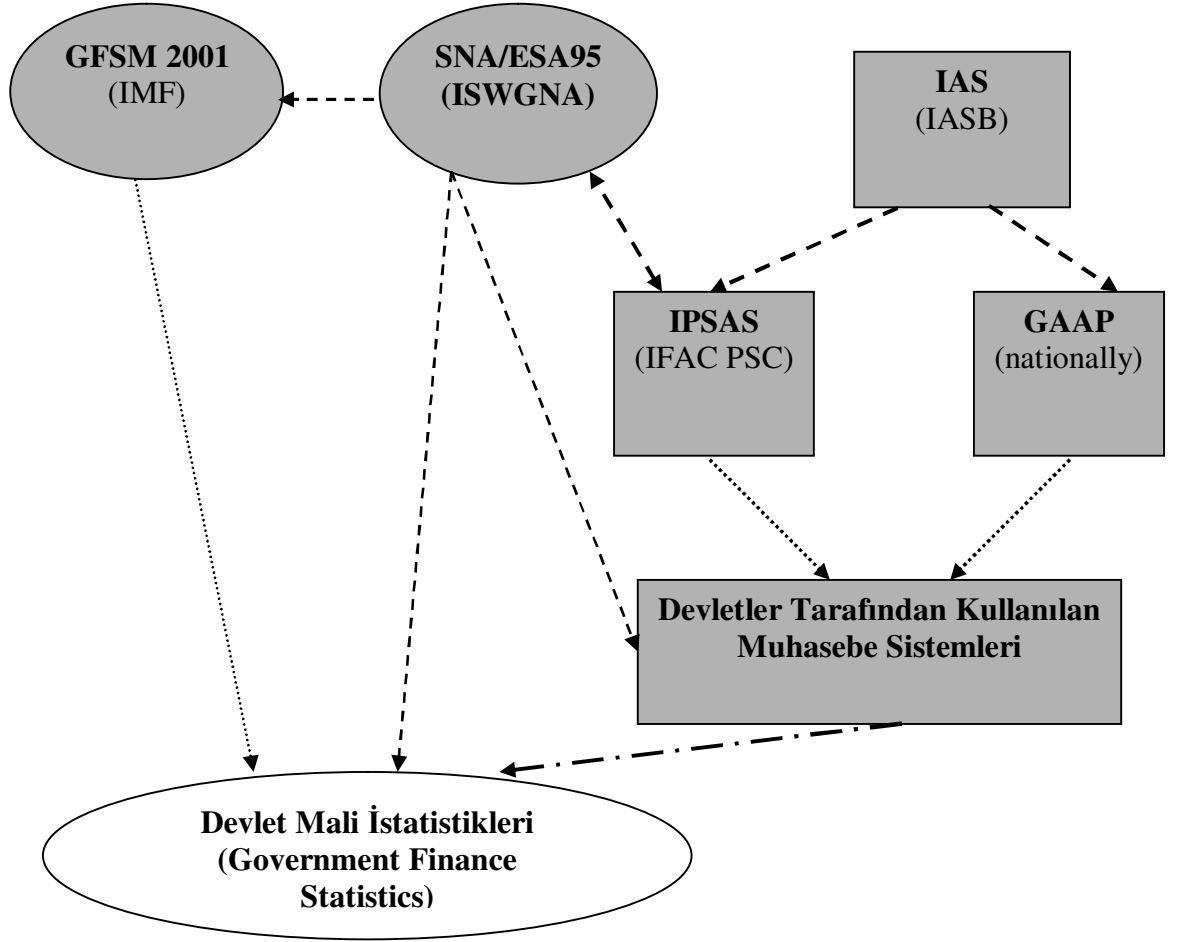
Yukarıda belirtilen kurumlar ve bu kurumlar tarafından, devlet muhasebesi alanında yapılan çalışmalar ve oluşturulan standartların gelişim süreci ve birbirleri ile olan etkileşimleri Şekil 1.9'da gösterilmiştir.

Şekil incelendiği zaman, yapılan bu çalışmaların iki odak noktası olduğu görülebilmektedir. Bu odak noktalarından ilki *Devlet Mali İstatistikleri* oluşturma, ikincisi ise *Devlet Muhasebesi Sistemi* geliştirme çabalarıdır.

IMF tarafından ortaya atılan GFSM 2001 yani Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001, Devlet Mali İstatistikleri oluşturulması amacıyla geliştirilmiştir. Diğer çalışma ve standartlardan en önemli farkı burada ortaya çıkmaktadır.

SNA93 ve ESA95 ise, sektör tanımlamaları dahil, pek çok noktada GFSM 2001’le paralellik gösteren ve oluşturulma sürecinde bu sistemi referans alan sistemlerdir. SNA93 ve ESA95, devlet mali istatistikleri çalışmalarına yön vermesinin yanında, devletler tarafından kullanılan muhasebe sistemleri hakkında da ilkeler ve kurallar yayımlayarak bu konuda da katkı sağlamışlardır.

IFAC’ın bir alt komitesi olan Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Komitesi ise, geliştirdiği standartlar ile, mali istatistikler oluşturma çabalarından ziyade, devlet muhasebesine yön vermeye çalışmıştır. Komite tarafından, Mali Tabloların Sunumu, Nakit Akış Tabloları, Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Pasifler ve Varlıklar vb. özellik arz eden muhasebe işlemleri ile ilgili standartlar üretilmiş ve bu alanda çalışmalara devam edilerek, yeni muhasebe standartları oluşturma çabaları sürdürülmektedir. Standartlar oluşturulurken Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-ISA) baz alınmaktadır. Örneğin 15 numaralı Devlet muhasebe standardı olan “Mali Enstrümanlar: Kamuya Açıklama ve Sunuş Şekli / Sınıflandırma” oluşturulurken ISA 32 ve ISA 39 (Fair Value – Gerçeğe Uygun Değer) baz alınmıştır.



Şekil 1.8 – Devlet Muhasebesi Alanında Yürütülen Çalışmalar ve Standartlar

Kaynak: “Accounting And Budgeting Systems Used By Governments”, **European Central Bank/DG Statistics**, Luxembourg, 22/23 September 2003, p.2.

Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartlarının yanı sıra SNA93 ve ESA95’de bu komite tarafından yürütülen çalışmalara taban oluşturmuşlardır. Örneğin IPSAS tarafından oluşturulmaya çalışılan *sektör tanımlamalarında* SNA93 ve ESA95 referans olarak alınmaktadır.

1.9.5.1. GFSM 2001 ve SNA 93

GFSM 2001 sisteminin 1993 SNA ile uyumlulaştırılmasına rağmen iki istatistik sistemi arasında farklılıklar vardır. İki sistem arasındaki en önemli fark GFSM 2001 sistemi

vergileendirme, harcama, borçlanma ve borç verme gibi işlemlere odaklanırken 1993 SNA'nın konularına mal ve hizmetlerin üretim ve tüketimi de dâhildir. Sonuç olarak devletin üretim faaliyetlerinin GFSM 2001 sisteminde ele alınışı bu faaliyetlerin 1993 SNA'da ele alınışından büyük farklılık gösterir. Önemli farklılıklar kendi hesabına sermaye oluşumu, devlet memurları için emeklilik planları ve konsolidasyon seviyesinin ele alınışıyla ilgilidir.

Birçok durumda devlet mali istatistiklerinin toplanması genel yönetim sektörü için milli hesaplar istatistiklerinin toplanmasında ilk adım olacaktır. Bu nedenle normalde standart bir GFSM 2001 sisteminde yer almayacak bazı veriler milli hesaplar için gerekli olduğundan ek kayıtlarda bulunmalıdır. Örneğin, devlet memurları için emeklilik planlarıyla ilgili ayrıntılı tahminlere bu tür planların 1993 SNA'da farklı ele alındığının görülebilmesi için yer verilmelidir.

GFSM 2001 sisteminde kavramların tanımları 1993 SNA'da tanımlarla aynıdır, ancak belirli bir işlem kategorisinin kapsamı biraz farklı olabilmektedir. Örneğin, GFSM 2001 sisteminde gider olarak kaydedilen çalışanların maaşlarına, kendi hesabına sermaye oluşumuna katılan çalışanların maaşları dâhil değildir, ancak 1993 SNA'da çalışanların maaşları tüm çalışanların maaşlarını kapsar. Ancak çalışanların maaşları ifadesinin tanımı ve niteliği iki sistemde aynıdır. Kapsam farklı olduğu halde aynı ismin kullanılması yanıltıcı olabilir. Bir kavramın kapsamının veya başka bir yönünün 1993 SNA'da geçen aynı kavramdan farklı olduğunu belirtmek için, GFS başlığından sonra "[GFS]" ifadesi eklenmiştir ve aradaki fark açıklanmıştır¹²⁵.

1.9.5.2. GFSM 2001 ve ESA95

GFSM 2001 ve *ESA 95* arasında, düzenli *devlet finans istatistikleri* raporlaması ve veri yayınlaması konusunda çeşitli kavramsal farklılıklar bulunmaktadır. Bunların en önemlilerinden üç tanesi:

- Sosyal güvenliğin sunulması
- İşveren emeklilik programının uygulanışı
- İşlemler ve bilançoların konsolidasyon kurallarıdır.

¹²⁵ Government Finance Statistics Manual 2001, International Monetary Fund (IMF), 2001, p.3.

Birinci farklılığa ilişkin olarak GFSM 2001, sosyal güvenlik programını yöneten devlet sektörünün bir parçası olarak sosyal güvenliği içerir. Bir çok ülkede sosyal güvenlik programları merkezi yönetim tarafından yürütülmektedir. GFSM 2001’de konsolide edilmekte ve merkezi yönetiminin bir alt sektörü olarak sunulmaktadır. *ESA 95*’te ise sosyal güvenlik kurumları ayrı bir alt sektör olarak tanımlanmakta ve merkezi yönetimde konsolide edilmemektedir.

GFSM 2001’de göre fon sağlanmayan işveren emeklilik programları kapsamında ödenen katkı payları ve yardımlar, mali işlemler olarak kabul edilmektedir. *ESA 95*’te ise bu işlemler, cari hesaplardaki katkı payları ve yardımlar olarak uygulanmaktadır. *GFSM 2001*, fon sağlanmayan emeklilik programlarına ilişkin olarak devlet yükümlülüklerinin bir tahminini ve bu yükümlülük üzerindeki farazi faizi gerektirir. *GFSM 2001* ve *ESA 95* arasındaki bu işlemlerin uygulanmasına yönelik farklılık ilgili *net borçlanma/borç verme* ölçümlerini etkilemektedir.

Üçüncü olarak, GFS konsolidasyon kuralları, genel yönetim birimleri arasındaki işlemlerin yanı sıra bir genel yönetim biriminin diğer genel yönetim biriminden alacaklarını temsil eden varlık ve yükümlülük stoklarının kaldırılmasını gerektirir. Faiz, vergiler, hibeler ve finansman işlemleri, uygulamada kolaylıkla tespit edilebilecek olan işlemlerdir. *ESA 95*’te ise birimler arasındaki akış ve stoklar, ilke olarak konsolide edilmemişlerdir. Ancak, tamamlayıcı sunum ve analizler için konsolide hesaplar oluşturulabilmektedir¹²⁶.

¹²⁶ Bjorgvinsson; s.10.

II. BÖLÜM

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Türk devlet muhasebesinde dünyadaki gelişmelere paralel olarak, özellikle 2000’li yılların başlarından itibaren önemli değişiklikler olmuştur. Özellikle 1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yürürlükten kaldırılıp, yerine 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ve bu kanuna bağlı olarak çıkarılan yeni yönetmeliklerle reform niteliğinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerle, devlet muhasebesi ile devleti ifade eden, harcama yapan ve gelir toplayan her türlü kurumun işlemlerinin muhasebe içinde gösterilmesi ve böylece devletin net hesabının verilebilmesi imkanı doğmuştur. Kayıt yöntemi olarak da tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin benimsenmesi ile mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde önemli mesafeler kaydedilmiştir. Bu bölümde, geçmişten günümüze Türk devlet muhasebe sistemi incelenmiş, yukarıda belirtilen iki kanun paralelinde devlet muhasebe sisteminde meydana gelen değişim ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile birlikte oluşturulan yeni muhasebe sistemi, tüm fonksiyonlarıyla (hesaplar, kayıt yöntemi, raporlama, denetim ve bütçe) ayrıntılı olarak incelenmiş ve aktarılmaya çalışılmıştır.

2.1. TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHÇESİ

Türk devlet muhasebe sisteminin tarihçesi cumhuriyet öncesi ve sonrası olmak üzere iki kısımda incelenmiştir.

2.1.1. Osmanlı Dönemi Devlet Muhasebe Sistemi

Türk devlet muhasebe sistemi, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşuna kadar dayanan uzun bir geçmişe sahiptir. Yüzyıllar boyu biçimsel ve öz olarak esaslarını korumuş Osmanlı devlet muhasebesi bir çok niteliğe sahiptir. Bugün uygulanan ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının çoğunu Osmanlı devlet muhasebesinde görmek mümkündür. Osmanlı devlet muhasebe sisteminde; öncelikle iç muhasebe denetimi ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılması ön planda tutulmuş ve devletin gelirini arttırıcı, masrafları kontrol edici, tahsilatın hızlandırılmasını sağlayıcı nitelikler taşıdığı görülmüştür¹²⁷.

İlk bölümde de belirtildiği gibi dünyada devlet muhasebesi olgusunun başlangıcını bütçe fikri oluşturmuştur. Tarihi belgeler Osmanlı İmparatorluğunun da düzenli bir bütçeye sahip olduğunu göstermektedir. Bu belgelerden en önemlisi 1651 yılında Tarhuncu Mehmet Paşa'nın IV. Murat zamanında hazırlamış olduğu “Muvazene Lahiyası”dır. Tarhuncu Mehmet Paşa tarafından hazırlanan bu lahiyada devletin gelir ve giderleri ayrıntılı olarak tutulmuş, bütçe hazırlanmış ve bütçe açığının ne şekilde kapatılacağı gösterilmiştir¹²⁸.

Osmanlı devlet muhasebe düzeninin ne kadar sağlam temelleri olduğu, imparatorluğun buhranlı dönemlerinde devleti ayakta tutma çabalarına yapmış olduğu katkılardan anlaşılmaktadır. 17. yüzyıl ortalarında, batıda bütçe uygulamaları yokken Tarhuncu Paşa'nın bütçe düşüncesini ortaya atışını, bir rastlantı değil, gelişmiş ve tutarlı bir muhasebe düzeninin ulaşabileceği bir seviye olarak görmek doğru olacaktır¹²⁹.

17. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğunun gerileme döneminin başlaması ile birlikte ekonomik alanda da sıkıntılar baş göstermeye başlamıştır. Sürekli olarak bütçe gelirleri bütçe giderlerinin altında kalmaya başlamıştır. Bu dönemde yapılan savaşların geçmiş yıllara göre daha uzun sürmesi ve daha masraflı olması bu bütçe açıklarının kronikleşmesine yol açmıştır. Bu dönemde Avrupa ülkeleri zenginleşip güçlenirken Osmanlı İmparatorluğu sadece askeri açıdan değil ekonomik açıdan da geri kalmıştır.

¹²⁷ Oktay Güvemli; **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 2**, Proje Danış A.Ş. Yayını No:3, Avcıol Basım-Yayın, 1998, s.6.

¹²⁸ Çoşan; s.3.

¹²⁹ Mahmut Selim Güler ve Miraç Gülçiçek; “Ülkemizde Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihi Gelişimi”, **Uzman Bakış**, 2005, s.60.

Osmanlı İmparatorluğu 17. ve 18. yüzyıllarda yaşamış olduğu bu ekonomik sorunların üstesinden gelebilmek için; paranın değerinin düşürülmesi, müsadere ve tımarlara el koyarak gelirlerini hazineye almak ve vergi yükünü ağırlaştırmak gibi tedbirlere başvurmuştur. Ancak alınan bu tedbirler imparatorluğun düşmüş olduğu bu ekonomik buhrandan kurtulması için yeterli olmamıştır. 19. yüzyıla girildiğinde, devletin varlığını korumak amacıyla, sadece askeri alanda değil, dağınık haldeki mali idare başta olmak üzere devletin tüm kurumlarında köklü değişikliklere gidilmesi ve merkezi idarenin güçlendirilmesi zorunluluk halini almıştır. Bu amaçla 1839 yılında Tanzimat Fermanı ilan edilmiştir. Tanzimat fermanının ilan edilmesiyle birlikte Osmanlı İmparatorluğunun sosyo-ekonomik düzeninde reformlar yapılmaya başlanmıştır. Özellikle hukuki alanda bir çok reform gerçekleştirilmiştir. Ayrıca hukuki alandan sonra mali yapıda da önemli yenilik ve değişimler gerçekleştirilmiştir¹³⁰.

Maliye muhasebesi 1840 yılında, *varidat* ve *masarifât muhasebesi* olarak ikiye ayrıldı. *Varidat muhasebesi*, devletin genel gelirlerini kayıt etmek ve kaydedilen gelirleri tahsil etmek görevlerini yerine getirmekteydi. *Masarifât muhasebesi* ise, bütün devlet harcamalarının ayrıntılı olarak kaydetmek, ödemelerin yapılmasını sağlamak, aylık ve yıllık hesapları toplamak, incelemek ve bütçeyi düzenlemekle görevli idi. Varidat muhasebesi bugünkü teşkilâtta Gelirler Genel Müdürlüğü, masarifât muhasebesi Muhasebat ve Bütçe Genel Müdürlükleri teşkilâtının başlangıcı olarak addedilebilir¹³¹.

Tanzimat fermanının ilanı ile birlikte hazine ve bütçe birliği yoluyla malî idarede de bütünlük sağlanmıştır. Maliye idaresinin yönetimi ise kurulan Maliye Nezaretine verilmiştir. Bu dönemde dış malî çevrelerle yakın ilişkilerin başlaması ile birlikte ve özellikle dış borçlanmanın arttığı 1860'lardan itibaren vergi, bütçe, devlet muhasebesi, para, bankacılık, borsa, hazine işlemleri ve özel mülkiyet konularında batılı müessese ve kurallar ülkemize girmeye ve yerleşmeye başlamıştır¹³².

Modern bütçe uygulamaları ilk olarak bu dönemde yapılmaya başlanmıştır. Çıkarılan bütçe nizamnameleriyle devletin gelir-giderinin batılı anlamda kayda geçirilmesi amaçlanmıştır. Osmanlı Devleti Tanzimat'ın her alanda getirdiği reformlara ve hukuki düzenlemelere rağmen batılı devletleri ve gayrimüslim tebaasını tatmin edemeyip dış

¹³⁰ Erdoğan Öner; **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/369, Ankara, 2005, s.222.

¹³¹ Öner; s.274.

¹³² Öner, s.368.

baskıları önleyememiştir. Bu baskılara karşı çözüm olarak, batılı devletleri işe karıştırmadan, kendi sorunlarını kendi organlarıyla çözmek amacıyla 1876 yılında ilk anayasayı ilan etmiş ve ülkede meşruti (parlamenter) yönetimi kurmuştur¹³³.

1876 yılında ilan edilen ilk anayasa ile, günümüz anayasalarında da yer alan çok sayıda mali hüküm hukukumuzda girmiştir. Bu mali hükümlerle birlikte yapılan en önemli reformlardan biri ise, 1837 yılında kurulan Maliye Nezareti tarafından 1882 yılında mal sandıkları için “Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi” hazırlanmasıdır. Söz konusu Talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmakta; gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmekteydi.

Tanzimat dönemi sonlarında başlayan gider mevzuatı oluşturma çabaları meşrutiyet döneminde hızlanarak devam etmiş ve tamamlanmıştır. Bu dönemde maaş, emeklilik, harcırah kanunları yürürlüğe konularak gider mevzuatı tamamlanmış, merkez ve taşrada çalışan memurların merkezi sicili oluşturulmuştur. Bu ana gider kanunları, günümüz Türkiye'sinin gider mevzuatının temellerini oluşturmuş ve Cumhuriyet döneminde de 1930'lu yıllara (Harcırah Kanunu 1954 yılına) kadar uygulanmaya devam etmiştir¹³⁴.

İkinci Meşrutiyetin ilanının ardından 1909 yılında Mebusan ve Ayan meclisleri toplanarak 1909 yılı bütçesini onayladılar. 1909 yılı bütçesi Cumhuriyet dönemi bütçelerine temel oluşturması yönünden tarihimizde çok önemli bir yere sahiptir. Yine bu dönemde yapılan önemli reformlar arasında; İkinci Meşrutiyetten sonra 1910 yılında “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiye Dair Talimatname” (Mal Sandıklarında Tutulacak Muhasebeleştirme Kayıtlarına İlişkin Yönetmelik) çıkarılması gösterilebilir¹³⁵.

“Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiye Dair Talimatname” ye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf (gider), müfredat (ayrıntı), gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu yönetmelik ve kanun çerçevesinde ilçe malmüdürleri hesaplarından dolayı defterdarlara karşı, defterdarlar da bütün ilçelerin hesap işlemlerinden Sayıştay'a karşı sorumluydular. Kaza mal

¹³³ Coşkun Çakır; **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları BSV Kitaplığı 4, Türkiye Araştırmalar 1, 2001, s. 220

¹³⁴ Öner; s.421.

¹³⁵ Öner; s.421.

sandıklarının asli görevi, gelirleri tahakkuk ettirmek, tahsilini takip ve temin etmektir. Bu sandıklar önemleri itibariyle birer tahakkuk ve tahsil şubesiydiler¹³⁶.

1910 yılında çıkarılan söz konusu talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt (muzaaf) usule göre tutulmaktaydı. Ancak uygulama aşamasında istenilen sonuçlara ulaşılamamıştır. Bunun temel sebebi ise getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğidir. Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı ancak 1918 yılında alınabilmektedir. Yani daha ilk uygulama yıllarında mal sandıklarından hesap alınamaması tehlikesi baş göstermiştir¹³⁷.

Yaklaşık 17 yıl uygulanan bu kanun ve 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kabulüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Anlaşılacağı üzere, devlet muhasebesine ait ilk temeller 1910 tarihli bu Kanunla atılmış, ilkeleri 1050 sayılı Kanunla da benimsenerek 2004 yılına kadar devam ettirilmiştir¹³⁸.

2.1.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrasında Devlet Muhasebesi

Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulma çalışmaları başlamıştır. 1925 Yılında bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla bir esas defteri hazırlanarak Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem Kaza Mal sandıkları ile Tümen ve Kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır¹³⁹.

26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı “**Muhasebe-i Umumiye Kanunu**” (**Genel Muhasebe Kanunu**) ile devlet ve bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konmuştur. Bu kanun Bakanlıkların, tahakkuk dairelerinin, tahakkuk memurlarının ve saymanların yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin hususları açıklamaktadır. Kısaca denilebilir ki bu yasa ile devletin gelir ve giderleri disiplin altına alınmıştır¹⁴⁰.

1928 yılında “**Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname**” yürürlüğe girmiştir. Yeni Talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuş olup, iki yanlı kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur. Ancak, bu muhasebe sistemi

¹³⁶ Nafiz Ergeneli; **Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi**, Ülkü Basımevi, İstanbul, 1949, s.4

¹³⁷ Ergeneli; s.4

¹³⁸ Öner; s.421.

¹³⁹ Ergeneli; s.5.

¹⁴⁰ Coşan; s. 3.

gelir ve gider tahakkuklarını izleyememesi, hazinenin gerçek mali durumunu yansıtamaması ve irsalat hesaplarının tam bir kontrolünü sağlayamaması üzerine değiştirilmiştir.

1 Ocak 1948 yılından itibaren “**Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği**” yürürlüğe konulmuştur. 1928 tarihli Yönetmelikteki tasnif yevmiyesi yerine, “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Genel olarak kameral muhasebe sisteminden ayrılmış olmasına karşın, bazı bütçe işlemleri muhasebe dışında bırakılarak kameral muhasebe sınırlı da olsa uygulama alanı bulmuştur. Bütçenin ödenek ve yüklenme işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında kalmıştır. Daha önceleri tek bir hesapta yapılan işlemler açıklığa kavuşturulmuş ve bunların işleyişi ayrıntılı bir biçimde ortaya konmuştur. Muhasebe dışı izlenen borçlar, dış borçlar, döner sermayeler, müteahhit bonoları, altın mevcutları, esham ve tahvilat gibi hazine işlemlerine ilişkin varlıkların muhasebe kayıtlarını tutmak olanağı ortaya çıkmıştır. Söz konusu yönetmeliklerde bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır. Yenilikler getirmesine karşın *Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Muamelat Yönetmeliği* ile ihtiyaç duyulan bir muhasebe sistemi kurulamamış, devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlanamamıştır.

1948 yönetmeliğini tamamlayıcı bir diğer yönetmelik ise 1953 yılında yürürlüğe girmiştir. 1953 düzenlemesi bile iktisadi ve mali politika kararlarının alınmasında yönetime yararlı olma özelliğini başından itibaren taşımamıştır. Bu düzenleme ile getirilen en önemli fayda, devlet muhasebesinde tutulacak hesapların içeriklerine göre ayırma tutulmasıdır. Bu düzenleme ile *bütçe hesapları, bilanço hesapları ve nazım hesaplar* olmak üzere üç farklı hesap grubu oluşturulmuştur. 1953 yılında yürürlüğe giren bu yönetmelikle, mevcut hesapların dar kapsamı bir nebze olsun genişletilmiş ve 21 adet olan hesap sayısı 46’ya çıkarılmış, taahhüt ve tahakkuk hesapları açılmıştır. Ayrıca 1963 yılında da bazı ek maddeler konularak mevzuat genişletilmiş ve yapılan değişiklikler 1964 yılında tamamlanarak yürürlüğe konulmuştur¹⁴¹.

1970’li yıllarda devlet muhasebesi sistemini geliştirme adına reform çalışmaları başlatılmış olup, bu konuda yabancı uzmanlardan da destek alınmıştır. Haziran 1971’de

¹⁴¹ Öner; s.17.

Julian F. Cannon'un “Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif” başlıklı raporu bu kapsamda yapılan çalışmalara önemli bir örnek teşkil etmektedir.

1975 yılı Haziran ayında devlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla geniş bir proje çalışması başlatılmış, projenin finansmanı Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı kapsamındaki yardımlar ve devlet fonuyla karşılanmıştır. Çalışmalar devam etse de proje ancak 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı Kanun'un 3. ve 5. maddelerine istinaden 28.02.1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiş ve daha sonra projeye ilişkin çeşitli çalışmalar yürütülmüştür¹⁴².

Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte bir araya getirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğini ve bu yönetmeliklerde ek ve değişiklikler yapılmasına dair yönetmelikleri yürürlükten kaldıran “**Devlet Muhasebesi Yönetmeliği**” 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak **1.1.1990** tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 139'uncu maddesi ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 11'inci maddesine dayanılarak hazırlanan bu yönetmeliğin amacı; söz konusu mevzuat hükümlerine göre mal muhasebesi hariç, uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu yönetmelik, Genel Bütçeli Daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere Katma Bütçeli İdarelerin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır.

Devlet muhasebesinde reform çalışmaları saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulmasıyla hız kazanmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğü, Türkiye çapında 1668 saymanlıkta günlük çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri tabanında toplanarak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla 3 Mart 1999 tarihinde say2000i web tabanlı saymanlık otomasyon projesini başlatmıştır¹⁴³.

¹⁴² <http://www.demud.org.tr/sunus.htm>, Erişim tarihi: 15/10/2006.

¹⁴³ Mustafa Dışlı; **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (açıklamalı-çözümlü)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, No:6, 2004, s.10.

1995 yılında Genel Yönetime Dahil Kamu İdarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuş ve say2000i projesi tamamlanıncaya kadar faaliyetlerine ara verilen çalışma grubu 2001 yılında yeniden aktif hale getirilmiştir. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.

Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahallî İdarelerden oluşan Genel Yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenleyen “**Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği**” 16.10.2003 tarih ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Merkezi yönetim içinde yer alan Genel ve Katma Bütçeli İdareler için, çerçeve hesap planına uygun olarak, tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece 14 yıl süresince uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği bu yönetmeliğin 463. maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır¹⁴⁴.

3/5/2005 tarih ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 8 Haziran 2005 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğü giren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 2003 tarihli Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği’ni yürürlükten kaldırmıştır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan ve 5018 sayılı Kanunun da kapsamını oluşturan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir.

Bu yönetmelik yürürlükten kaldırılan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği”ne göre genişletilmiştir. Kamu yönetiminde mali saydamlıkla karşılıklı etkileşim içinde olan hesap verilebilirlik kavramı yönetmelik metnine eklenmiştir. Ayrıca yönetmelikle kesin

¹⁴⁴ Dişli; 2004, s.10.

hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde muhasebe sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır¹⁴⁵.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinde” de değişiklik ihtiyacı söz konusu olmuştur. Yürütülen çalışmalar sonucunda “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” ni yürürlükten kaldıran ve 2006 yılında yürürlüğe giren “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmıştır.

2.2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN YAPISI

Bu bölümde Türk devlet muhasebe sisteminin yapısı, sistemin yasal dayanağı, sistem kullanıcılarının genel yapısı, kullanılan belgeler, sistem bilgi akış şeması, hesap planının içeriği, hesapların çalışması, harcama süreci, rapor hazırlama ve denetim gibi konular alt başlıklarda incelenecektir.

2.2.1. Devlet Muhasebesi Sisteminin Yasal Dayanağı

Türk devlet muhasebe sisteminin yasal dayanağını, 24/12/2003 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49,50 ve geçici 3. maddeleri, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesi ve 5436 sayılı Kanun ve Bakanlar Kurulu’nun 03/05/2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı kararıyla kabul edilen ve 08/06/2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği oluşturmaktadır. 1927 yılından beri Türkiye Cumhuriyeti Devlet Muhasebe Sisteminin yasal dayanağını oluşturan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ise 01.01.2006 tarihinde tamamen yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kanun’a göre devlet muhasebe sistemi incelenmeden önce, yaklaşık seksen yıl yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu hakkında bilgiler verilecektir. Böylece hem yeni yürürlüğe giren kanunun neden gerekli olduğu, hem de eski kanunun hangi noktalarda yetersiz kaldığı konuları açıklığa kavuşacaktır.

¹⁴⁵ Dişli; 2004, s.11.

2.2.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

1927 yılında yürürlüğe giren ve 01.01.2006 yılında tamamen yürürlükten kalkan, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; devlet gelirlerini toplama, harcama yapma ve mal yönetimiyle ilgili temel hükümleri içerir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu genel bütçeli idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma ve özel bütçeli dairelerin mali yönetimiyle denetimini kapsamaktadır.

2.2.1.2. 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile 1 yıl ertelenmiştir.

Kanun, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerle 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir.

5018 ve 5436 sayılı Kanun'ların temel amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir¹⁴⁶.

Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

Avrupa Birliği fonları ile yurtiçi ve yurtdışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu

¹⁴⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 1, Resmi Gazete, 24/12/2003.

kanuna tabidir. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Kanunun 2 inci maddesinin son bendinde belirtilen maddelerine tabidir¹⁴⁷.

2.2.1.3. Kapsam Yönünden Kanunların Karşılaştırılması

1927 yılında yürürlüğe giren ve 01.01.2006 yılında tamamen yürürlükten kalkan, 1050 sayılı Kanun; devlet gelirlerini toplama, harcama yapma ve mal yönetimiyle ilgili temel hükümleri içerir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu genel bütçeli idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma ve özel bütçeli dairelerin mali yönetimiyle denetimini kapsamına rağmen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, 5018 sayılı Kanunun sadece tanımlar, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, bütçe türleri ve kapsamı, merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması ve görüşülmesi, kamu yatırım projeleri, genel uygunluk bildirimi, kamu hesapları ve mali istatistikler, dış denetim, kamu idarelerinin sorumluluğu ile ilgili hükümlerin yer aldığı maddelere tabidir.

1050 sayılı Kanun genel olarak devlet tüzel kişiliğine dahil idarelerin mali denetim ve yönetimlerini düzenlediği için dar kapsamlıdır. Kanunun dar kapsamlı oluşu; kamu kaynağını kullanan idarelerin denetimini kısıtlamaktadır. 5018 sayılı Kanunun kapsamının geniş olması kamu mali yönetiminde, disiplin, kontrol ve bütünlüğün sağlanması, mali bakımdan kaynak israfının ve usulsüzlüklerin önlenmesi amacına hizmet edecektir.

2.3. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEM KULLANICILARI

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebesi sistemimizde bulunan görevli yetki ve sorumluluklarında köklü değişimlere gidilmiştir. 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Kanun ile 1050 Sayılı Muhasebe-i

¹⁴⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 2.

Umumiye Kanunu'nda yer alan düzenlemeler kaldırılmış ve yeni kanun hükümleri uygulanmaya başlanılmıştır.

1050 sayılı Kanuna göre belirlenen ita amirleri, tahakkuk memurları ve sayman ve sayman mutemetleri unvanları kaldırılmış ve yerine 5018 sayılı Kanun ile üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve mali kontrol yetkilisi unvanları getirilmiştir. Bu değişikliğe paralel olarak da görev ve sorumluluklarda köklü değişimlere gidilmiştir.

5018 sayılı Kanuna göre görevli ve sorumluluklar açıklanmadan önce, özellikle karşılaştırma yapabilmek ve yeni düzenlemeye eleştirel bir açıdan bakabilmek için, yaklaşık seksen yıl devlet muhasebe sistemimize hizmet veren 1050 sayılı kanunda yer alan görev ve sorumlulukların açıklanması yerinde olacaktır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde mali sorumluluk yüklenen kamu görevlileri şu şekilde sıralanmıştır:

- ✓ Birinci derece İta Amirleri
- ✓ İkinci Derece İta Amirleri
- ✓ Tahakkuk Memuru
- ✓ Sayman

Sayılan kamu görevlilerinin sorumlulukları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.3.1. 1050 Sayılı Kanuna Göre Sistem Kullanıcıları

2.3.1.1. İta (Ödeme) Amiri

Devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici veya kesin surette ödenmesi hakkında saymanlara yazılı emir ve izin verenler ita amiri olarak adlandırılmıştır¹⁴⁸.

Tanımdan anlaşılacağı üzere bütçe sistemimizde ita amirliği giderler için söz konusu olup, gelirler tahakkuk ettikten sonra tahsili için ita amiri veya benzeri bir makamın emir vermesine ihtiyaç yoktur. Gelir bütçesinin uygulanmasından Maliye Bakanlığı sorumludur.

¹⁴⁸ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; Madde 10.

İta amirinin bir ödeme emri vermesi için harcamanın devlet harcaması niteliği taşıması gerekmektedir. Burada sözü edilen devlet harcaması kavramı ile:¹⁴⁹

- Bütçe içinde yer alan,
- Devlet adına yapılan bir hizmet nedeniyle bir yüklenimi ifade eden,
- Yapılan hizmet karşılığı borçlanması gerektiren giderler ifade edilmektedir.

Yukarıda belirtilen devlet giderlerinin hak sahibine ödenmesinde karar organı ita amirleridir. Bu şekilde devlete yapılan bir hizmet karşılığında ödeneklerin geçici veya kesin olarak ödenmesi konusunda saymanlara yazılı emir ve izin verenlere ita (ödeme) amiri denilmektedir.

Ödeme amirliği ve saymanlık ve tahakkuk memurluklarından ikisi bir kişide toplanamaz. Ödeme amirleri ödenekleri yerinde ve zamanında kullanmaktan sorumludur. İta amirlerinin bir diğer sorumluluğu ise tahakkuk memurlarının gözetilmesi olarak belirlenmiştir¹⁵⁰.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu evrakın düzenlenmesinde ita amirlerine herhangi bir sorumluluk yüklememiştir. Bu nedenle ita amirleri, sayman ve tahakkuk memurları gibi düzenlenen belgelerin doğruluğundan ve kanunlarına uygunluğundan sorumlu değildirler.

Ödeme amirlerinin bir kademe altında tahakkuk memurları bulunmaktadır.

2.3.1.2. Tahakkuk Memuru

Yasa ve yönetmeliklere uygun olarak devlet gelirlerini tahakkuk ettirerek tahsil edilebilir hale getirenlere gelir tahakkuk memuru, devlet giderlerini yasa ve yönetmeliklere uygun olarak tahakkuk ettirerek ödenebilecek hale getirenler de gider tahakkuk memuru olarak adlandırılmaktadır.

Devlet hazinesi hesabına bir giderin tahakkuku ya bakan veya onun yerine hareket eden bir memurun onayıyla gerçekleşir. Tahakkuk memurluğu görevini kimlerin yerine getireceğini Maliye Bakanlığı belirlemektedir.

¹⁴⁹ Giray; s.164.

¹⁵⁰ Giray; s.165.

Gelir ve gider tahakkuk memurları düzenledikleri belgelerin doğruluğu ve yasalara uygunluğundan sorumludurlar. Tahakkuk memurları, yasalara aykırılığı nedeniyle uygulamak istemedikleri ödeme emirlerini, ödeme amirinin yazılı emri ile yerine getirmek zorundadır. Bu durumda sorumluluk ödeme amirlerine aittir.

Gelir ve gider tahakkuk memurları yaptıkları hatadan dolayı devlete verdikleri zararı ödemekle yükümlüdürler. Bu zararın verildiğine ve zararın miktarına sayıştay karar vermektedir¹⁵¹.

2.3.1.3. Sayman ve Sayman Mutemedi

Türk bütçe mali sisteminin temelini saymanlık kurumu oluşturur. 1050 sayılı Kanunda sayman şu şekilde tarif edilmiştir:”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.”¹⁵².

Madde hükmünde saymanın genel olarak asli vazifeleri üzerinde durulmuş ve saymanlık kurumunda temel bir ayrıma yer vermiştir. Buna göre sayman;

- ✓ Gelirleri toplayan,
- ✓ Nakit ve malları muhafaza eden,
- ✓ Giderleri hak sahiplerine ödeyen
- ✓ Gelir toplama, gider yapma, nakit ve ayniyatı muhafaza etmekle ilgili bütün mali işlemleri yapan,
- ✓ Ve her mali yıl (ya da hesap devresi) sonunda Sayıştay'a idare hesabı veren kamu görevlisidir.

Sayman kavramı bir sorumluluk unvanıdır. Bu kimselerin görev unvanları çok çeşitli olabilmektedir. Malmüdürü, Defterdarlık Muhasebe Müdürü, İl Özel İdare Müdürü, Hesap İşleri Müdürü, Katma Bütçe Saymanlık Müdürü vb. görev unvanları olan kimseler sorumluluk açısından saymandırlar.

¹⁵¹ Giray; s.165.

¹⁵² 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; Madde 9.

Saymanlık müessesesi Türk Mali sisteminin temel taşı olarak görülmektedir. Bu nedenle, mevzuatımız mali açıdan saymanın kusuru olup olmamasını fazla da gözetmeksizin, yönetim dönemi ile ilgili olarak oluşan her fazla ya da yersiz ödemeden kendisini sorumlu tutma yoluna gitmiştir. Hatta denilmektedir ki, ita amirinin tek başına sorumlu olmadığı durumlarda sayman her halde sorumludur. Devlet alacağının takip ve tahsilinden, ödeme belgelerinin eksik olmasından, ödenek üstü harcamalardan, hak sahibinin kimliği, verile emri üzerinde maddi hata bulunması hususlarından doğacak fazla ödemelerden tek başlarına saymanlar sorumludurlar¹⁵³.

Sorumluluk konusu gider olduğunda, saymanlıkların sorumlulukları yüklenim, gerçekleşme ve ödeme aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Yüklenim aşamasında sayman:

- Yüklenimin ödenek çerçevesinde ve ona eşit veya onun altında yapıp yapılmadığına,
- Yüklenimlerin ihale yasasında belirlenen hususlara uygunluğuna,
- Ödeneklerin bütçe düzeni içinde olup olmadığına ve yükleniminin diğer gerekli işlemleri yerine getirip getirmediğine bakar.

Giderin gerçekleşme aşamasında ise saymanın temel görevi, yüklenim karşılığında yerine getirilecek hizmet veya yüklenim tarihi, hizmetin yapıp yapılmadığını ve hizmet bedelinin ihale fiyatına uygunluğunu kontrol etmektir.

Ödeme aşamasında ise, ita amirlerinin saymanlara ödenmek üzere gönderdikleri verile emirlerinde aşağıda belirtilen hususları kontrol etmek yine saymanların temel görevleri arasında yer almaktadır¹⁵⁴:

- Gider yapılmasının kendisine verilen yetki içinde olup olmamasına bakmak ve yeterli ödenek bulunup bulunmadığını araştırmak,
- Giderin bütçedeki tertibine uygunluğunu kontrol etmek,
- Gidere ilişkin belgelerin eksiksiz olmasını sağlamak,
- Hesaplarda maddi hata bulunup bulunmadığını kontrol etmek.

¹⁵³ İsmail Hakkı Sayın; **Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu**, <http://ekitapyayin.com/?kitap=043>, Erişim Tarihi: 15 Aralık 2006.

¹⁵⁴ Giray; s.168.

Yukarıda belirtilen hususlar yerine getirildiği zaman sayman ödemeyi hak sahibine yapar.

Her sayman yalnız kendi dönemine ait hesaptan sorumludur. Ancak, kendisine hesap vermekle yükümlü olanların hesabına bakmayan veya kendinden öncekinden devren aldığı hesabın eksikliklerini göstermeyen sayman bunlara gelecek mali sorumluluğu-borçlulara ve sebep olanlara rücu hakkı bulunmak üzere üstlenmiş olur¹⁵⁵.

Her sayman yönetim dönemi içinde tahsili kendisine verilmiş gelirlerin ve kişi borçları hesabında kayıtlı tutarların izlenmesi ve tahsili ile yükümlü olup Sayıştaya hesap verirken veya kendisinden sonra gelene devirde artıkların ayrıntılarını ve tahsil edilmemesi nedenlerini göstermek zorundadır. Takip edilmemek yüzünden tahsili imkansız hale gelen veya zaman aşımına uğrayan tutarların, kusurlu bulunan sayman tarafından hazineye ödenmesi gerekmektedir¹⁵⁶.

Veznedar, tahsil memuru, tahsildar, ambar memuru, tevzi memuru, konsolos, kañçılar gibi unvanlarla sayman adına ve hesabına geçici olarak değeri almaya ve sarf etmeye mezun olan memurlara sayman mutemedi denir¹⁵⁷.

2.3.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Sistem Kullanıcıları

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre, kamu mali yönetiminde görev alanları ve unvanları aşağıda verilmiştir:

- Bakanlar
- Üst Yöneticiler
- Harcama Yetkilileri
- Strateji Geliştirme Birimi Yetkilileri
- Gerçekleştirme Görevlileri
- Muhasebe Yetkilileri
- Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri

¹⁵⁵ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; Madde 19.

¹⁵⁶ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; Madde 20.

¹⁵⁷ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; Madde 12.

Kamu mali yönetiminde rol alanların görev-yetki ve sorumluluklarının, hangi makamlara ve ne şekilde hesap vereceklerinin ortaya çıkarılabilmesi için, 5018 Sayılı Kanun ve 5018 Sayılı Kanunun taslak halindeki ikincil mevzuat çalışmaları incelenmiş ve inceleme sonucu aşağıda ayrıntılı olarak verilmiştir.

2.3.2.1. Bakanlar

Bakanlar, öncelikle hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından sorumludurlar. Bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamak yine bakanların temel sorumluluk alanları olarak belirlenmiştir. Ayrıca, bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumludurlar¹⁵⁸.

2.3.2.2. Üst Yöneticiler

Bakanlıklarda *müsteşar*, diğer kamu idarelerinde *en üst yönetici*, il özel idarelerinde *vali* ve belediyelerde *belediye başkanı* üst yönetici olarak belirlenmiştir. Bu durumun tek istisnası olarak Milli Savunma Bakanlığında üst yöneticinin Bakan olduğu görülmektedir¹⁵⁹.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından sorumludurlar. Üst yöneticiler, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden de sorumludurlar.

Üst yöneticiler, kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

¹⁵⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 10.

¹⁵⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 11.

Genel olarak üst yöneticilerin görev ve yetkileri maddeler halinde şu şekilde sıralanabilir:

- Ertesi yıla geçen yüklenmeler onayının yapılması¹⁶⁰
- İç denetçilerin atanması¹⁶¹
- Genel Bütçe Kapsamı dışındaki kamu idarelerinde Muhasebe Yetkilisinin atanması¹⁶²
- Para cezalarının verilmesi¹⁶³
- Faaliyet Raporlarının düzenlenmesi¹⁶⁴
- Genel Bütçe Kapsamı dışındaki kamu idarelerinde kamu alacaklarının silinmesine karar verilmesi¹⁶⁵

2.3.2.3. Harcama Yetkilileri

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi *harcama yetkilisi* olarak tanımlanmıştır¹⁶⁶. Burada sözü geçen harcama birimi ise, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir. Harcama talimatı, bir giderin idare adına geçici veya kesin olarak ödenebilmesi için giderin konusunu, gerekçesini, yapılacak iş veya hizmetin süresini, hukuki dayanaklarını, tutarını, kullanılabilir ödeneğini, tertibini, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri gösteren ve harcama yetkilisinin imzasını taşıyan belgedir¹⁶⁷.

Harcama yetkilisinin harcama talimatı vermediği bir giderin idare bütçesinden ödenmesi mümkün değildir¹⁶⁸. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür¹⁶⁹. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak

¹⁶⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 27.

¹⁶¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 11,65.

¹⁶² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 11,62.

¹⁶³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 73.

¹⁶⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 41.

¹⁶⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 79.

¹⁶⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 31.

¹⁶⁷ www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/HarcamaYetkilileri.ppt, Erişim Tarihi: 15 Ekim 2006.

¹⁶⁸ www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/HarcamaYetkilileri.ppt, Erişim Tarihi: 15 Ekim 2006.

¹⁶⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 32.

işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir¹⁷⁰. Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için harcama yapılamaz ve harcama süresi mali yılla sınırlandırılmıştır.

Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır¹⁷¹.

Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir¹⁷².

Kanunda harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemeyeceği ve malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenlerin malî işlem sürecinde görev alamayacakları belirtilmiştir¹⁷³.

Genel olarak harcama yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir:

- Harcama talimatı vermek¹⁷⁴,
- Ödenek üstü olmamak üzere bütçede öngörülen ödenekleri kadar veya ödenek gönderme belgesiyle tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapmak¹⁷⁵,
- Birim faaliyet raporunu hazırlamak ve üst yöneticiye vermek¹⁷⁶,

¹⁷⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 26.

¹⁷¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 33.

¹⁷² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 35.

¹⁷³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 60.

¹⁷⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 32.

¹⁷⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 26,31.

¹⁷⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 41.

- Ön mali kontrol sürecinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamak¹⁷⁷,
- Ödeme emri belgesini imzalamak¹⁷⁸.

2.3.2.4. Strateji Geliştirme Birimi Yetkilileri

Kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmekle görevli olan birim *strateji geliştirme birimi(mali hizmetler birimi)* olarak adlandırılmıştır. Strateji geliştirme birimlerinin görevlerini yerine getiren çalışanlara ise *strateji geliştirme birimi yetkilisi* adı verilmiştir.

Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, strateji geliştirme birimi tarafından yürütülmektedir¹⁷⁹:

- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas olarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

¹⁷⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 58.

¹⁷⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 33.

¹⁷⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 60.

- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

2.3.2.5. Gerçekleştirme Görevlileri

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler¹⁸⁰.

Gerçekleştirme görevlileri harcama yetkilisi tarafından belirlenir. Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirirler.

Gerçekleştirme görevlisinin başlıca görev ve yetkileri aşağıda verilmiştir¹⁸¹:

- İş yaptırmak, mal veya hizmetin alınmasını sağlamak,
- Teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması ve belgelendirilmesini sağlamak,
- Ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması işlemlerini yürütmek.

¹⁸⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 33.

¹⁸¹ www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/GerceklestirmeGorevlisi.ppt, 03 Kasım 2006.

- Ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol görevi yapmak.

Gerçekleştirme görevlileri, yaptıkları veya yapmaları gereken iş ve işlemler dolayısıyla doğrudan sorumludurlar. Ayrıca; genel olarak hesap verme sorumluluğu kapsamında; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasından, kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından da yine gerçekleştirme görevlileri sorumludur¹⁸².

Gerçekleştirme görevlileri; ödeme emri belgesi ve eki belgelerin mevzuata uygunluğu, belgelerin tamam olup olmadığı hususlarında önceki işlemlerin kontrolünü de kapsayacak şekilde ön mali kontrol yaparlar. İşlemlerin uygun görülmesi halinde, ödeme emri belgesi üzerine **“Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür”** şerhini düşerek imzalarlar. Mali hizmetler birimince uygun görüş verilmiş olması, gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz¹⁸³.

2.3.2.6. Muhasebe Yetkilileri

Muhasebe yetkilisi; muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yöneticidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Burada belirtilen muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir¹⁸⁴.

Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek, giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek muhasebe yetkililerinin başlıca görevleri arasındadır.

Ayrıca her muhasebe yetkilisi, uhdesinde bulunan tüm mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek zorundadır.

¹⁸² www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/GerceklestirmeGorevlisi.ppt, 03 Kasım 2006.

¹⁸³ www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/GerceklestirmeGorevlisi.ppt, 03 Kasım 2006.

¹⁸⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 35.

Muhasebe yetkilileri, gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermekle yükümlüdür¹⁸⁵.

Muhasebe yetkililerinin diğer görev ve yetkileri aşağıda sıralanmıştır:¹⁸⁶

- Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.
- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerde muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.
- Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.
- Muhasebe birimini yönetmek ve diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;¹⁸⁷

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri sayılan hizmetlerin zamanında yapılmasından doğrudan sorumludurlar.

Muhasebe yetkilileri aşağıda belirtilen hususlardan doğrudan sorumludurlar¹⁸⁸:

¹⁸⁵ www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/MuhasebeYetkilisi.ppt, 03 Kasım 2006.

¹⁸⁶ **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, İç Kontrol Dairesi Başkanlığı, 24/01/2006, s. 18.

¹⁸⁷ Ahmet Arslan; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular ve Sorumluluk Halleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:24, s. 97.

- Muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulması,
- Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplar,
- Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolü,
- Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olması,
- Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılması,
- Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklar,
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmek,
- Yetkili mercilere hesap vermek.
- Ayrıca genel hükümler çerçevesinde kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından da sorumludurlar

2.3.2.7. Muhasebe Yetkilisi Mutemedi

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedi olarak belirlenmiştir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Arslan; ss.98-99.

¹⁸⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 61.

Veznedar, tahsildar, icra memuru gibi unvanlarla muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almak, vermek ve göndermek üzere görevlendirilenler muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe birimlerinin vezne ve ambarlarından zimmetle değerli kağıt alıp satmakla görevlendirilen yetkili memurlar ile elçilik ve konsolosluklarda harç ve değerli kağıt satış bedellerini ve emanet paraları tahsil etmekle görevlendirilenler de muhasebe yetkilisi mutemedidir¹⁹⁰.

2.3.3. Sistem Kullanıcılarının Unvan, Görev ve Sorumluluklarının 1050 ve 5018 Sayılı Kanunlar Kapsamında Karşılaştırılması

1050 sayılı Kanunda sorumlular ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Bu sorumlulardan tahakkuk memuru ve sayman asıl sorumlu olarak belirlenmiştir. Hatalı ödemelerde tahakkuk memuru ve saymanın kusurlu olup olmamasına bakmaksızın ödenen tutar tamamen tazmin hükmüne bağlanmaktadır. Saymanlık ödemelerinin çeşitliliği, farklı alanlarda uzmanlık bilgisi (mühendislik, tıp gibi) gerektirmektedir. Saymanın, mali konular haricinde uzmanlık bilgisi gerektiren harcama hatalarını tespit edememesinden dolayı “kusursuz sorumlu” tutulması, 1050 sayılı Kanunun aksayan en önemli yönlerindendir.

5018 sayılı yasa ile beraber, “Sayman” ve “Saymanlık” kavramı yerine “Muhasebe Yetkilisi” ve “Muhasebe Hizmetleri Birimi” kavramları getirilmiştir. Sayman, 5018 sayılı yasanın 62 inci maddesi ile ünvanı “muhasebe yetkilisi” olarak değiştirilmiştir.

5018 sayılı yasa, mali hizmetler birim yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkilisi kavramları ile bürokrasiyi artırmıştır. Mevcut kamu mali yönetimimizde, saymanlık müdürünün yapmış olduğu görev, mali kontrol yetkilisi ile muhasebe yetkilisi arasında anlamsız bir biçimde paylaştırılmıştır. Yeni yasa ile muhasebe yetkilisi neredeyse veznedar konumuna getirilmiştir.

1050 sayılı yasanın 82 maddesinde sorumluluk düzenlenerek, “... ödenek yetersizliği atama ve istihdamların kadro dışında bulunması taahhüt ve tahakkuk evraklarının noksan olması, maddi hatalardan arındırılmamış olması, hak sahibinin kimliği

¹⁹⁰ Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Madde 5.

dolayısıyla kabul olunmayan ödeme belgelerinin ödenmesine, saymanlar zorlanamaz...” denilmiştir. Yasanın bu hükmü, saymanları hiyerarşi düzeni içerisinde önemli bir duruma getirmektedir. 82 inci madde gereğince ita amirinin sorumluluk üstlenmesi belgesinde bunun açıkça belirtilmesi, aksi taktirde saymanın sorumluluktan kurtulamayacağı, bu durumda ita amirlerinde de sorumlu tutulamayacağı uygulamada yerleşmiş bulunmaktaydı.

Sorumluluk kavramı ve tanımlar yönünden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda 1050 sayılı Kanuna kıyasla çok önemli eksiklikler mevcuttur. Çünkü tanımlar bölümünde görevlilerin tanımı yapılmamış, sorumluluğun sınırı iyi çizilmemiş, sayman, tahakkuk memuru ve ita amiri gibi yerleşmiş kavramlar kabul görmemiştir.

5018 sayılı yasa ile 1050 sayılı yasanın 9, 13, 14, 18 ve 20 inci maddelerinde belirtilen görev ve sorumluluklar muhasebe yetkilileri için sözkonusu olmayacaktır. Yine 81 inci maddenin mevzuata, tertibe uygunluk bölümünden de sorumlu olmayıp, Sayıştaya defter ve belgeleri denetim için ibraz etmekten öte bir hesap vermeyeceklerdir. Daha doğrusu idarenin karar ve işlemleri hakkında mali, hukuki, cezai sorumlulukları bulunmayacaktır.

Yasada harcama yetkilisi, sadece verdiği talimattan sorumlu tutulmuş, verilen talimatın uygulanması sonucu diğer yolsuzluk ve usulsüzlükler için hesap sorulması getirilmemiştir.

Saymanlık Müdürleri yeni yasa ile mali sorumluluğunu yitirmiştir. Üstelik muhasebe yetkilisi olmak içinde geçici 5 inci madde ile 2 aylık bir eğitim sonucu sınava tabi olarak başarılı olursa atanacaktır.

1050 sayılı yasaya bakıldığında maddelerin çoğunluğu saymanlık hizmetleri ile ilgili iken yeni yasa bunu tamamen ortadan kaldırarak bir anlamda 1050 sayılı yasanın ve uygulamadaki sıkıntıların faturasını saymanlık müdürlerine çıkartmıştır.¹⁹¹

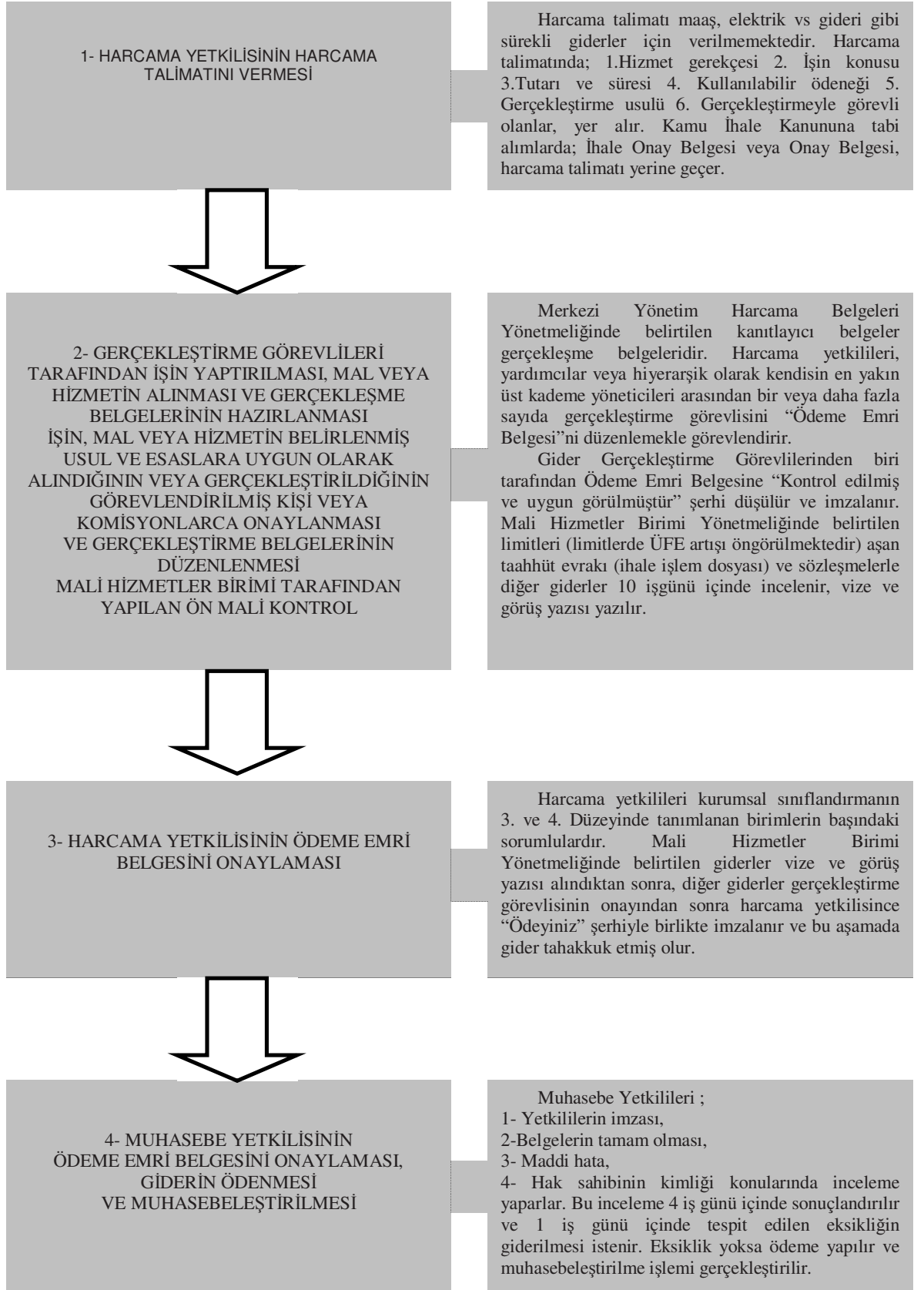
2.4. SİSTEMİN BİLGİ AKIŞI VE HARCAMA SÜRECİ

¹⁹¹ Semra Kurtça; “Saymanlıkların Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Karşısındaki Durumu”, <http://www.mukder.org.tr/sk.htm>, 15 Ekim 2006.

1050 Sayılı Kanun, giderin yapılmasını dört aşamalı bir sürece bağlamıştır. Bu aşamalar; taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme safhalarıdır.

Devlet adına bir malın alınması veya hizmetin gerçekleştirilmesi, ödeme emrine istinaden, ita amirinin harcama talimatıyla başlar. Tahakkuk memuru, devlet giderlerini mevzuata uygun biçimde gerçekleştirip, ita amirinin olurlarına sunar. İta amiri mevzuata uygun giderler için saymana devlet giderini ödeme emri ve izni verir. Sayman tarafından ödeme yapılır ve gerekli muhasebe kayıtları tamamlanarak işlem tamamlanır.

5018 Sayılı Kanuna göre bütçeden bir harcama yapılabilmesi, ödenek tahsisini müteakip harcama yetkilisinin harcama talimatı ile başlamaktadır. Bu talimatın ardından gerçekleştirme görevlileri harcamayı tahakkuka bağlamakta ve harcama yetkilisi bu tahakkuku verile emri üzerinde ödeme talimatına dönüştürmektedir. Bu aşamaya kadarki sürecin tamamında mali kontrol yetkilisinin her işlemi; ödenek tahsisi, yüklenmeye girişilmesi, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak veya icra edilecek harcamaya bağlı her türlü mali işlem ve kararları vize etmesi gerekmektedir. Son aşamada ise, harcama yetkilisi tarafından verile emrine bağlanan tahakkuk, mali kontrol yetkilisi tarafından bütçe tertibine ve mevzuata uygunluk kontrolü de yapıldıktan sonra, muhasebe yetkilisinin önüne gelecek, muhasebe yetkilisi de maddi hata, hak sahibinin kimliği, belgelerin tam olması, yetkili imzaların tamam olup olmadığına yönelik kontrollerini yaptıktan sonra ödemeyi yapacaktır. Bu durum şekil 2.1’de gösterilmiştir.

HARCAMA SÜRECİ**AÇIKLAMALAR****Şekil 2.1- Harcama Süreci**

2.5. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER, TUTULAN HESAPLAR VE FAALİYET RAPORLARI

2.5.1. Devlet Muhasebesinde Kullanılan Defter ve Belgeler

Devlet muhasebesinde kullanılacak defter ve belgeler Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilmiştir. Bunlar, *yevmiye defteri*, *büyük defter*, *kasa defteri* ve *yardımcı hesap defterleridir*. Belirtilen bu defterlerin dışında diğer defterler, mali tablolar ve çeşitli belgelerde kullanılmaktadır.

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin, yevmiye tarih ve müteselsil numara sırasıyla, maddeler hâlinde düzenli olarak kaydedildiği defterdir. Açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak bu deftere kaydedilir¹⁹². Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır¹⁹³.

Büyük defter, yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre ilgili hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir.

Kasa defteri, büyük defterin kasa işlemlerine ait bölümünde, yer alan bilgilere ilaveten günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlendiği defterdir.

Yardımcı hesap defterleri; hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir¹⁹⁴.

Ayrıca muhasebe kayıtlarının tutulmasında, harcama yapılmasında ve gelirlerin toplanmasında kullanılan belgelerde mevcuttur. Bu belgeler *ödenek gönderme belgesi*, *ödeme emri belgesi*, *muhasebe işlem fişi*, *teslimat müzekkeresi* ve *tahsilat bordrosudur*.

¹⁹² Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Madde 6.

¹⁹³ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Madde 5.

¹⁹⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Madde 6.

2.5.2. Devlet Muhasebesinde Hesap Planı ve Hesaplar

Devlet muhasebe sisteminde, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler tarafından kullanılan muhasebe hesap planında, 1-2-3-4 ve 5 ile başlayan hesaplar bilanço hesabı olarak adlandırılmaktadır. Bu hesaplardan 1 (Dönen Varlıklar) -2 (Duran Varlıklar) kod numarası ile başlayanlar, hesap planının aktifinde yer alırlar ve dönem sonunda ya bakiye vermezler ya da borç bakiyesi verirler¹⁹⁵.

Aynı şekilde bilançonun pasifinde yer alan ve 3 (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar) – 4 (Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar) – 5 (Öz kaynaklar) kod numarası ile başlayan hesaplar ise dönem sonunda ya bakiye vermeyecek ya da alacak bakiyesi verecek olan hesaplardır¹⁹⁶.

6 kodu ile başlayan hesaplar ise faaliyet hesapları olarak adlandırılmaktadır. Bu hesaplar dönem sonunda kesinlikle bakiye vermezler. Saymanlıklarda, aralık ayı işlemlerinin yapılmasını takiben geçici mizan çıkarılacak ve geçici mizanda bakiyeleri bulunan faaliyet ve bütçe hesaplarının tamamı dönem sonu işlemleri yapılmak suretiyle kapatılacaktır. Böylece, kesin mizanda bu hesapların bakiyesi bulunmayacak, bu hesaplara ilişkin tek bir sonuç, dönem faaliyet sonucu olarak 590 nolu hesap aracılığıyla bilançoya aktarılacaktır.

Bütçe hesapları ise 8 kod numarası ile başlayan hesaplardır.

Nazım hesaplar ise 9 kod numarası ile başlayan hesaplardır. Bu hesaplarda, muhasebenin bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülükler takip edilmektedir. Nazım hesapların bir diğer özelliği, bu grupta yer alan hesapların yevmiyede mutlaka kendi arasında ve karşılıklı olarak çalışmalarıdır¹⁹⁷.

2.5.3. Devlet Muhasebesi Hesapları

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda yapılan değişikliklerle genel ve katma bütçeli idare birleşiminden oluşan devlet muhasebesi; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler şeklinde kapsamı genişletilerek yeniden düzenlenmiştir.

¹⁹⁵ Pasif karakterli olmakla beraber, düzenleyici hesap olarak aktifte yer alan 103- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri H., 160-Döviz Gönderme Emirleri H., 257- Birikmiş Amortismanlar H., ve 268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı hariç 1 ve 2 koduyla başlayan hesaplar hiçbir zaman için alacak bakiyesi vermez.

¹⁹⁶ Aktif karakterli olmakla beraber, düzenleyici hesap olarak pasifte yer alan 571- Geçmiş yıllar Olumsuz faaliyet Sonuçları Hesabı dışındaki 3-4 ve 5 kodu ile başlayan hesaplar hiçbir zaman borç bakiyesi vermez.

¹⁹⁷ Dişli; 2004, ss.25-26.

Bu şekilde devletin bütününe kapsayan bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile tüm kurumları kapsayan tek bir hesap planı çıkarılmış, kamuda birlik sağlanmış ve konsolidasyon imkanı doğmuştur.

Muhasebede kayıt, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda yapılmaktadır. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmektedir¹⁹⁸.

Bu bölümde, 2007 yılında çıkarılan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre, hesap planında yer alan hesaplar, ana başlıklar halinde açıklanacak ve Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğünde yapılan uygulama ile hesapların işleyişi örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır. Çalışmada hesap planında yer alan tüm hesapların tanımlanmasına ve örneklenmesine gidilmemiş, onlar düzeyinde yer alan hesap gruplarının içeriği ve içinde yer alan hesaplar belirtilmiştir. Ayrıca muhasebe birimlerinde en fazla kullanılan yüzler düzeyindeki hesapların bu birimden alınan örnek yevmiye kayıtları ile açıklanılmasına çalışılmıştır.

2.5.3.1. Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar ana hesap grubu, nakit olarak vevnede veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

Dönen varlıklar ana hesap grubu; hazır değerler, menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, diğer alacaklar, stoklar, ön ödemeler, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar hesap gruplarından oluşur¹⁹⁹.

Hazır Değerler

Hazır değerler hesap grubu, nakit olarak vevnede veya bankada bulunan değerler ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevrilme imkânı bulunan varlıkları kapsar.

¹⁹⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 50.

¹⁹⁹ Hesap grupları ile ilgili tanımlar, işlemler ve her bir grup içerisinde yer alan hesaplar Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ilgili maddelerinden alınmıştır.

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı	105 Döviz Hesabı
101 Alınan Çekler Hesabı	106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
102 Banka Hesabı	107 Elçilik ve Kons. Nezdindeki Paralar H.
103 Verilen Çekler ve Gön. Emirleri H. (-)	108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
104 Proje Özel Hesabı	109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar H.

Genel bütçeli idarelerin muhasebe birimlerinin nakit ihtiyaçları veya nakit fazlaları bankacılık sistemi üzerinden *Tek Hazine Hesabı Sistemi* ile karşılanmaktadır. İllerde gerçekleşen nakit hareketlerinin takibi, muhasebe müdürlükleri aracılığıyla yapılmaktadır.

Tek hazine hesabı sisteminin esası, sistem kapsamına alınan muhasebe birimlerinin yapacakları ödeme ve tahsilat işlemleri sonunda ortaya çıkacak nakit fazlası veya nakit ihtiyacının bankalar tarafından kendiliğinden merkez adına karşılanmasıdır. Tek hazine sisteminde, sisteme dahil muhasebe birimleri, ödemelerini bankalar aracılığı ile yapar ve bu birimlerde bankalar hesabı alacak artığı verebilir. Tek hazine hesabı sistemi, perşembe günü başlayıp çarşamba günü sona eren dönemler itibarıyla uygulanır.

Sistem kapsamında yer alan muhasebe birimlerinin hesaplarında biriken nakit fazlasının, defterdarlık hesaplarına aktarma ve nakit ihtiyaçlarının defterdarlık hesaplarından muhasebe birimi hesaplarına aktarma işlemi, dönem sonundaki hesap durumuna göre bankalar tarafından otomatik olarak yapılmaktadır. Bankalar arası para transferi işlemlerinde kurum banka şubesi ve İl Muhabir Bankası olarak Ziraat Bankası görevlidir. Bölge Muhatap Bankası ve Merkez Bankası da sistemde rol alan diğer bankalardır.

İl hazine cari hesabından, muhasebe birimlerinin ihtiyacının karşılanması amacı ile yapılan aktarımlar ile; muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu banka şubelerinden il hazine cari hesabına aktarılan muhasebe birimi nakit fazlası paralar, muhasebe birimleri için ayrı ayrı düzenlenen muhasebe işlem fişleri ile muhasebeleştirilmektedir.

İl muhabir bankasından alınan banka hesap özeti cetveli ile muhasebe birimlerinden gelen muhasebe birimi nakit hareket cetvelleri karşılaştırılarak uygunluk sağlandıktan sonra, muhasebe birimi nakit hareket cetvellerine dayanılarak *il nakit hareket cetveli* düzenlenir.

İl muhabir banka şubelerinden bölge muhatap banka şubelerine ve oradan da Merkez Bankası Ankara Şubesine ulaşacak olan il hazine cari hesabı sonuçları, bu bankada İç

Ödemeler Muhasebe Birimi adına açılmış olan *genel hazine cari hesabına* alınır. İç Ödemeler Muhasebe Birimi tarafından Merkez Bankası Ankara Şubesinden alınacak banka hesap özet cetveline göre muhasebe kayıt ve işlemleri yapılır.

Tek hazine sistemine dahil muhasebe birimlerinde nakit ihtiyacı olarak gelen paralar, bu birimin banka hesabına borç, 510 Nakit Hareketleri Hesabı'na alacak kaydedilir. İhtiyaç fazlası olan paraların gönderilmesi durumunda ise, muhasebe birimine ait banka hesabına alacak, 510 Nakit Hareketleri Hesabı'na borç kaydedilir²⁰⁰.

Hesaplara İlişkin Örnekler²⁰¹

1. Muhasebe müdürlüğü tarafından, ertesi gün yapılacak ödemeler için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen limiti alikonularak, artan 10.000 YTL düzenlenen teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılmıştır.

...../...../.....		
108 Diğer Hazır Değerler H.	10.000	
100 Kasa H		10.000

Hesap özetinden paranın bankaya yatırıldığı anlaşılmıştır.

...../...../.....		
102 Banka H.	10.000	
108 Diğer Hazır Değerler H.		10.000

2. Vezneden yapılacak ödemeler için kasada yeterli para olmadığı anlaşılmıştır ve veznedar adına 5.000 YTL tutarında çek düzenlenmiştir.

...../...../.....		
108 Diğer Hazır Değerler H.	5.000	
103. Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		5.000
...../...../.....		
100 Kasa H	5.000	
108 Diğer Hazır Değerler H.		5.000
...../...../.....		
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	5.000	
102 Banka H.		5.000

²⁰⁰ Özhan Çetinkaya ve Zuhâl Yıldırım, ss.154-155.

²⁰¹ Çalışmada verilen örnekler, Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü'nden alınmıştır.

3. Muhasebe müdürlüğü tarafından çekle 7.000 YTL tutarında tahakkuksuz bir bütçe geliri tahsil edilmiştir.

...../...../.....		
101 Alınan Çekler H..	7.000	
800 Bütçe Gelirleri H.		7.000
...../...../.....		
805 Gelir Yansıtma H. ..	7.000	
600 Gelirler H.		7.000

4. Muhasebe müdürlüğünce tahsil edilerek bankaya gönderilen toplam 4.000 YTL'lik çeklerin hesaba geçtiği, banka hesap özet cetvelinden anlaşılmıştır.

...../...../.....		
102 Banka H.	4.000	
101 Alınan Çekler H.		4.000

5. Eczanelerden bildirilen ve personelin maaş ve ücretinden kesilerek emanet hesabına kaydedilen toplam 1200 YTL tutarındaki ilaç katılım payı Muhasebe Müdürlüğünce eczanelerin hesaplarına aktarılmıştır.

...../...../.....		
333 Emanetler H.	1.200	
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		1.200

6. Kayseri Muhasebe müdürlüğünce düzenlenen hizmet içi eğitim seminerine katılan Pınarbaşı malmüdürüne 250 YTL görev yolluğu avansı ödenmiştir.

...../...../.....		
161 Personel Avansları H.	250	
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		250

Ziraat Bankasından ertesi gün alınan banka hesap özet cetvelinden paranın ilgili hesaba aktarıldığı tespit edilmiştir.

...../...../.....		
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	250	
102 Banka H.		250

7. Kayseri Muhasebe Müdürlüğü tarafından mal alımı sonucu hak sahibine 10.000 YTL'lik ödeme çek kesilerek yapılmıştır. Daha sonra bankadan gelen hesap özeti ile paranın ödendiği anlaşılmıştır.

830 Bütçe Giderleri	10.000	
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		10.000
630 Giderler H.	10.000	
835 Gider Yansıtma H.		10.000

Banka hesap özeti sonucu yapılan kayıt:

103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	10.000	
102 Banka H.		10.000

8. Muhasebe birimince daha önce tahakkuku yapılmış olan 5.000 YTL işletme ücreti kredi kartı ile tahsil edilmiştir.

109 Banka Kr. Kart. Al. H.	5.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		5.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	5.000	
120 Gelirlerden Alacaklar H..		5.000

Banka hesap özeti sonucu yapılan kayıt:

102 Banka H.	5.000	
109 Banka Krç Kart. Al. H.		5.000

Menkul Kıymet ve Varlıklar

Menkul kıymet ve varlıklar hesap grubu; kamu idarelerince geçici olarak elde tutulan hisse senetleri, kamu ve özel kesim tahvil, senet ve bonoları, yatırım fonları, altın, gümüş ve benzeri kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para ve pul gibi diğer çeşitli menkul kıymet ve varlıkların izlenmesi için kullanılır.

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

110 Hisse Senetleri Hesabı	112 Kamu Kesimi Tahvil, Sen. ve Bono.H.
111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bono.H.	117 Menkul Varlıklar Hesabı

9. Hazine malı olarak Kayseri Muhasebe Müdürlüğüne 4.000 YTL değerinde altın teslim edilmiştir.

...../...../.....		
117 Menkul Varlıklar Hesabı	4.000	
600 Gelirler Hesabı		4.000

Hazine malı olan değerli varlıklar bir aylık süre içerisinde Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine gönderilmiştir.

...../...../.....		
511 Muh. Bir. Arası İşlemler H.	4.000	
117 Menkul Varlıklar Hesabı		4.000

Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Biriminin kaydı şu şekilde olacaktır.

...../...../.....		
217 Menkul Varlıklar Hesabı	4.000	
511 Muh. Bir. Arası İşlemler H.		4.000

10. Kayıtlı değeri 5.250 YTL olan menkul varlık 6.100 YTL'ye satılmıştır.

...../...../.....		
100 Kasa H.	6.100	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		6.100
...../...../.....		
805 Gelir Yansıtma Hesabı	5.250	
117 Menkul Varlıklar Hesabı		5.250
600 Gelirler Hesabı	.	850

Faaliyet Alacakları

Faaliyet alacakları hesap grubu; kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen ve faaliyet dönemi içinde tahsili öngörülen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler ile sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacakların ve verilen depozito ve teminatların izlenmesi için kullanılır.

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Al.H.	

11. Erciyes Vergi Dairesi Müdürlüğünce gün içinde tahakkuk eden vergi toplamı 150.000 YTL'dir

...../...../.....	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	150.000
600 Gelirler Hesabı.	150.000

Tahakkuk eden verginin 30.000 YTL'lik kısmı aynı gün içerisinde tahsil edilmiştir.

...../...../.....	
102 Banka H.	30.000
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	30.000
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma Hesabı	30.000
120 Gelirlerden Alacaklar H.	30.000

12. Gelirlerden alacaklar hesabında yer alan tutarlardan vadesinde tahsil edilemeyen 24.000 YTL alacak takibe alınmıştır.

...../...../.....	
121 Gel. Tak. Alacaklar H.	24.000
120 Gelirlerden Alacaklar H..	24.000

13. Kayseri Muhasebe Müdürlüğü tarafından takipli alacaklar hesabında izlenen tutarlardan 20.000 YTL'si 2.000 YTL faizi ile birlikte çekle tahsil edilmiştir.

...../...../.....	
120 Gelirlerden Alacaklar H..	2.000
600 Gelirler Hesabı	2.000
...../...../.....	
101 Alınan Çekler H.	22.000
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	22.000
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma Hesabı	22.000
121 Gel. Tak. Alacaklar H.	20.000
120 Gelirlerden Alacaklar H.	2.000

Kurum Alacakları ve Diğer Alacaklar

Kurum alacakları hesap grubu; kamu idarelerine, hane halkına, yabancı devlet veya uluslararası kuruluşlara verilen borçlardan, yapılan borçlanmalardan, ikraz anlaşmaları ile diğer kamu idarelerine kullandırılan tutarlardan, diğer kamu idarelerine ait borçların

üstlenilmesinden ve benzeri işlemlerden kaynaklanan ve faaliyet dönemi içinde tahsili öngörülen alacakların izlenmesi için kullanılır.

13 Kurum Alacakları

130 Dış Borcun İkrazından Doğan Al. H.	137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Al. H.	138 Takipteki Kurum Alacakları Karş.H.(-)
132 Kurumca Verilen Borçlardan Al. H.	139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

Stoklar

Stoklar hesap grubu; kamu idarelerince satılmak, üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, artık ve hurda gibi faaliyet dönemi içinde kullanılacak veya paraya çevrilecek varlıkların izlenmesi için kullanılır.

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	155 Atölyeler Hesabı
151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı	157 Diğer Stoklar Hesabı
152 Mamuller Hesabı	158 Stok Değer Düşüklüğü Karş.Hesabı (-)
153 Ticari Mallar Hesabı	

14. Kayseri Muhasebe Müdürlüğüne 10.000 YTL + KDV tutarında kırtasiye malzemesi bedeli ödenmiştir.

830 Bütçe Giderleri H. .	10.600	
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		10.600
150 İlk Mad. Mlz. Stokları	10.600	
835 Gider Yansıtma H.		10.600

Malzemenin tamamı ambardan çıkarılarak ilgili birimlere gönderilmiştir.

630 Giderler Hesabı	10.600	
150 İlk Mad. Mlz. Stokları		10.600

Ön Ödemeler

Ön ödemeler hesap grubu; muhasebe birimlerince bütçe içi veya bütçe dışı olarak ya da okul pansiyonları dâhil emanet niteliğindeki hesaplardan verilecek ön ödemelerden; iş avans veya kredileri, personel avansları, bütçe dışı avans ve kredileri, akreditifler,

mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler ile dış proje kredilerinden verilen avans ve açılan akreditiflerin izlenmesi için kullanılır.

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı	165 Mah. Dönemine Akt.Avans ve Kr. H.
161 Personel Avansları Hesabı	166 Proje Özel Hes.Ver.Avans ve Akr. H.
162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler H.	164 Akreditifler Hesabı
167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kul. Avans ve Akr.H.	

15. Muhasebe müdürlüğünce askerlik şubesi harcama yetkilisi mutemedine yoklama kaçağı, bakaya, firar, hava değişimi ve sevk nedeniyle işleme tabi tutulan erlere taşıma ve yiyecek bedeli ödenmek üzere 8.000 YTL avans verilmiştir.

...../...../.....	
160 İş Avans ve Kredileri H.	8.000
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	8.000

Alınan avansın 6.500 YTL'lik kısmı süresi içerisinde mahsup edilmiştir. Kalanı ise aynı süre içerisinde muhasebe müdürlüğü veznesine yatırılmıştır.

...../...../.....	
100 Kasa H.	1.500
830 Bütçe Giderleri H.	6.500
160 İş Avans ve Kredileri H.	8.000
...../...../.....	
630 Giderler Hesabı	6.500
835 Gider Yansıtma H.	6.500

Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap grubu; içinde bulunulan dönemde veya daha önceki dönemlerde ortaya çıkan ve tahakkuk ettirilme süresi bir yılın altında olan peşin ödenmiş giderler ile faaliyet dönemine ait olup, gelecek aylarda istenilebilir duruma gelecek olan alacakların izlenmesi amacıyla kullanılır.

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	181 Gelir Tahakkukları Hesabı
--	-------------------------------

Diğer Dönen Varlıklar

Diğer dönen varlıklar hesap grubu, dönen varlık niteliği taşıyan, fakat yukarıdaki hesap gruplarına girmeyen diğer dönen varlıkların izlenmesi için kullanılır.

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı	197 Sayım Noksanları Hesabı
191 İnd. Katma Değer Vergisi Hesabı	198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı
194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kul. H.	

2.5.3.2. Duran Varlıklar

Duran varlıklar ana hesap grubu; faaliyet döneminden daha uzun sürelerle kamu idaresi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla edinilen ve ilke olarak faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

Duran varlıklar ana hesap grubu; menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, malî duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar hesap grupları şeklinde bölümlenir.

Menkul Kıymet ve Varlıklar

Menkul kıymet ve varlıklar hesap grubu; kamu idarelerince faaliyet dönemini aşan bir süreyle elde tutulacak altın, gümüş ve benzeri kıymetli madenler, antika niteliğindeki eşya, para ve pul gibi menkul varlıklar ve konvertibl olmayan yabancı paralar ile diğer çeşitli menkul kıymet ve varlıkların izlenmesi için kullanılır.

Menkul kıymet ve varlıklar hesap grubunda yer alan tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler, dönen varlıklar ana hesap grubu içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır.

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

Hesaplara İlişkin Örnekler

16. Muhasebe müdürlüğünce değişik zamanlarda çeşitli nedenlerle alınmış olan 15.000 YTL değerinde hazine malı altın Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine gönderilmiştir.

...../...../.....	
511 Muhasebe Bir Arası İşl. H.	15.000
117 Menkul Varlıklar H.	15.000

Altınlar Darphane tarafından teslim alındığında yapılacak kayıt:

...../...../.....	
217 Menkul Varlıklar H.	15.000
511 Muhasebe Bir Arası İşl. H.	15.000

Faaliyet Alacakları

Faaliyet alacakları hesap grubu; kamu idaresince gelir olarak tahakkuk ettirilen ve içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahsili öngörülen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler, sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacaklar ile mevzuatı gereği faaliyet dönemini aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların izlenmesi için kullanılır.

Faaliyet alacakları grubunda yer alan tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler, dönen varlıklar ana hesap grubu içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır.

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar H.

Kurum Alacakları

Kurum alacakları hesap grubu; vadesi faaliyet dönemini aşan, kamu idarelerine, hane halkına, yabancı devlet veya uluslararası kuruluşlara verilen borçlardan, diğer kamu idarelerine ait borçların üstlenilmesinden ve benzeri işlemlerden kaynaklanan alacakların izlenmesi için kullanılır.

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun İkrazından Doğan Al.H. 239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı
232 Kurumca Verilen Borçlardan Al.H.

Malî Duran Varlıklar

Malî duran varlıklar hesap grubu; kanuni yetkilere dayanılarak malî kuruluşlar ile mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler ve bu sermayelerin işletilmesinden doğan kâr ve zararlar; bütçeye iade olunan tutarlar ile bu kurumlara ikrazen verilen özel tertip iç borçlanma senetleri bedelinden bu kurumların ödenmemiş sermayelerine mahsup edilenler izlenmesi için kullanılır. Ayrıca kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklerine dayanılarak döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermaye tutarları ile

kamu idarelerince belirtilen kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinden doğan borçlar ve diğer malî duran varlıklarda bu hesap grubunda izlenir.

Malî duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır.

24 Malî Duran Varlıklar

240 Malî Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler H.	247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)
241 Mal ve Hizmet Üreten Kur.Yat. Ser.H.	248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı
242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	

Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar hesap grubu, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için kullanılır.

Edinilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde faiz hariç yapılan her türlü gider ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıklar varsa bilinen değeriyle, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeriyle hesaplara alınır.

Dönem sonlarında yeniden değerlendirme ve amortisman tabi tutulan maddi duran varlıkların miktar ve değerlerinde; satılma, başka bir birime devredilme, kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan eksilmeler, ilgili harcama biriminin taşınır ve taşınmazlarının kayıt ve kontrolünden sorumlu personel ile harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine muhasebe birimlerince kayıtlar güncellenir.

Henüz kayıtlara alınmamış olan maddi duran varlıklardan herhangi bir nedenle elden çıkarılanlar, öncelikle elden çıkarma değerleriyle, ilgili maddi duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle hesaplara alınır.

Ayrılan amortisman tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Varlıkların ilk defa amortisman ve yeniden değerlemeye esas alınacak değeri kayıt bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman hesaplamasına esas alınacak değer yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılması sonucunu doğurması durumunda amortisman hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır.

Amortisman ayrılmış olan varlıkların net değeri, kayıtlı değerden ayrılmış amortismanlar ve varsa yeniden değerlendirme farkı düşüldükten sonra kalan tutardır.

Maddi duran varlıkların satış işlemleri sırasında, amortisman ve yeniden değerlemeye tabi olanlarda net değeri, diğerlerinde kayıtlı değeri ile satış bedeli arasında fark olması durumunda, oluşan olumlu veya olumsuz fark, ilgisine göre faaliyet gelir veya gider hesaplarının değer ve miktar değişimleri yardımcı hesaplarına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı	255 Demirbaşlar Hesabı
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
252 Binalar Hesabı	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
254 Taşıtlar Hesabı	259 Yatırım Avansları Hesabı

17. Kayseri Milli Emlak Müdürlüğünce hazineye ait arsa ve arazilerin değerlendirme işlemi yapılmıştır. Envanter sonucunda 14.500.000 YTL arsa ve 43.000.000 YTL arazi tespit edilmiştir.

_____	/...../.....	_____
250 Arazi ve Arsalar H.	57.500.000	
500 Net Değer Hesabı		57.500.000

18. Kayseri İl Sağlık Müdürlüğüne ait hizmet binası inşasında kullanılmak üzere 1.750.000 YTL değerinde arsa satın alınmıştır. Arsanın bedeli nakit olarak ödenmiştir.

_____	/...../.....	_____
830 Bütçe Giderleri H.	1.750.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		13.125
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		1.736.875
_____	/...../.....	_____
250 Arazi ve Arsalar H.	1.750.000	
835 Gider Yansıtma H.		1.750.000
_____	/...../.....	_____
805 Gelir Yansıtma H.	13.125	
600 Gelirler Hesabı		13.125

19. DSİ Genel Müdürlüğünce daha önce inşası gerçekleştirilen baraj ve göletlerden envanter işlemler tamamlanan 35.800.000 YTL'si kayıtlara alınmıştır.

...../...../.....	
251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. H.	35.800.000
500 Net Değer Hesabı	35.800.000

20. Bay (X) tarafından Milli Eğitim Bakanlığına ilköğretim okulu olarak kullanılmak üzere bina bağışlanmıştır. Bağışlanan binanın rayiç değeri 5.200.000 YTL'dir.

...../...../.....	
252 Binalar Hesabı	5.200.000
800 Bütçe Gelirleri H.	5.200.000
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma Hesabı	5.200.000
600 Gelirler Hesabı	5.200.000

21. Kayıtlı değeri 405.000 YTL ve birikmiş amortisman tutarı 220.000 YTL olan makine, 150.000 YTL'ye peşin bedelle satılmış ve satış bedeli tahsil edilmiştir. Makinelerin net değeri ile satış değeri arasındaki fark aşağıda verildiği gibi muhasebeleştirilmektedir: (Kayıtlı Değer – (Amortisman + Satış Değeri))

...../...../.....	
630 Giderler Hesabı	35.000
253 Tesis Makine ve Cih. H.	35.000

Satış kaydı ise şu şekilde yapılmaktadır.

...../...../.....	
102 Banka H. .	150.000
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	150.000
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma H.	150.000
257 Bir. Amortismanlar Hesabı	220.000
253 Tesis Makine ve Cih. H.	370.000

22. Kayseri defterdarlığı tarafından 21.07.2005 tarihinde 35.200 YTL bedelle otomobil satın alınmıştır.

...../...../.....	
830 Bütçe Giderleri H.	35.200
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	264
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	34.936
...../...../.....	
254 Taşıtlar Hesabı	35.200
835 Gider Yansıtma H.	35.200
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma H.	264
600 Gelirler Hesabı	264

Otomobil için 5 yıllık amortisman süresi ön görülmüştür. 31.12.2005 tarihinde amortisman ayrılması ile ilgili kayıt şu şekilde olacaktır:

...../...../.....	
630 Giderler Hesabı	7.040
257 Bir. Amortismanlar Hesabı	7.040

31.12.2007 tarihinde %30 oranında yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulursa; :

...../...../.....	
254 Taşıtlar Hesabı	10.560
257 Bir. Amortismanlar Hesabı	4.224
522 Yeniden Değer.Fark. H.	6.336

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve kapsama dâhil kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ve belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıklar ile bunlar için hesaplanan birikmiş amortismanların kaydı için kullanılır.

Edinilen maddi olmayan duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Bağış veya hibe olarak edinilenler, değerlemesi yapıldıktan sonra hesaplara alınır.

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Var.H.
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
264 Özel Maliyetler Hesabı	

23. Muhasebe müdürlüğü tarafından 4.500 YTL bedelle yazılım satın alınmış ve yazılımdan yararlanma süresi 3 yıldır.

...../...../.....		
830 Bütçe Giderleri H.	4.500	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		33,75
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		4466,25
...../...../.....		
260 Haklar Hesabı	4.500	
835 Gider Yansıtma H.		4.500
...../...../.....		
805 Gelir Yansıtma H.	33,75	
600 Gelirler Hesabı		33,75

Yıl sonunda yapılacak amortisman kaydı ise şu şekilde olacaktır:

...../...../.....		
630 Giderler Hesabı	1.500	
268 Bir. Amortismanlar Hesabı		1.500

Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap grubu, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup gelecek yıllarda tahsil edilebilecek gelirlerin izlenmesi için kullanılır.

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı 281 Gelir Tahakkukları Hesabı

Diğer Duran Varlıklar

Diğer duran varlıklar hesap grubu; duran varlık niteliği taşıyan ve duran varlık hesap gruplarına girmeyen, diğer duran varlıklar ile ilgili duran varlık hesaplarından, bu gruptaki hesaplara aktarılan amortisman tabi varlıkların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için kullanılır.

Maddi duran varlık hesaplarında kayıtlı olup, çeşitli nedenlerle kullanıma olanaklarını yitiren varlıklar ile bu varlıklardan amortisman tabi olanların ayrılmış amortisman tutarları bu hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır. Bu şekilde aktarılan varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman tutarı arasındaki fark kadar, aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda amortisman ayrılır.

29 Diğer Duran Varlıklar

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çık.Stoklar ve Maddi Duran Var.H.

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar H.

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

2.5.3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, faaliyet dönemi içinde geri ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsar.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu; kısa vadeli iç malî borçlar, kısa vadeli dış malî borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar, alınan avanslar, ödenecek diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.

Kısa Vadeli İç Malî Borçlar

Kısa vadeli iç malî borçlar hesap grubu; kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemi ile sınırlı, para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan iç malî borçları, kısa vadeli diğer iç malî borçları ile vadesine bir yıldan az süre kalan uzun vadeli iç malî borçlarına ait anapara tutarları ve kur farklarının izlenmesi için kullanılır.

Borçlanma işlemlerine ilişkin genel gider ve faizler gruptaki hesaplarla ilgilendirilmeksizin, bütçeye konulan ödeneklerle karşılanır.

Yılsonlarında bu hesap grubundaki iç borç hesaplarında kayıtlı borç stokuna ait olarak hesaplanan işlemiş faiz tutarı, ilgili dönemde ödemesi yapılmak üzere kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki gider tahakkukları hesabına kaydedilir.

Kısa vadeli iç malî borçlar hesap grubunda izlenen hesaplarda kayıtlı borç anapara tutarları ile bunlara ilişkin olarak hesaplanan işlemiş faiz tutarından, borç veren tarafından kamu idaresi lehine silinenler ilgili kamu idaresince faaliyet gelirleri ile bütçe gelirlerine kaydedilerek muhasebeleştirilir.

30 Kısa Vadeli İç Malî Borçlar

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları H.

303 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Malî Borçlar H.

Kısa Vadeli Dış Malî Borçlar

Kısa vadeli dış malî borçlar hesap grubu; vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı dış malî borçlar ile dönem sonunda vadesine bir yıldan az süre kalan uzun vadeli dış malî borçlara ait anapara tutarları ve kur farklarının izlenmesi için kullanılır.

Kısa vadeli dış malî borçlar hesap grubunda izlenen borçlarla ilgili faiz gideri ödemeleri, bu gruptaki hesaplarla ilgilendirilmeksizin, bütçeye konulan ödeneklerden karşılanır.

Yılsonlarında bu hesap grubundaki hesaplarda kayıtlı borç stokuna ait işlemiş faiz tutarı hesaplanarak giderler hesabına ve ilgili dönemde ödemesi yapılmak üzere kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki gider tahakkukları hesabına kaydedilir.

Kısa vadeli dış malî borçlar hesap grubunda izlenen hesaplarda kayıtlı borç anapara tutarları ile bunlara ilişkin olarak hesaplanan işlemiş faiz tutarından, borç veren tarafından kamu idaresi lehine silinenler ilgili kamu idaresince faaliyet gelirleri ile bütçe gelirlerine kaydedilerek muhasebeleştirilir.

31 Kısa Vadeli Dış Malî Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Malî Borçlar Hesabı

Faaliyet Borçları

Faaliyet borçları hesap grubu; kamu idarelerinin ödeme emri belgesine bağlandığı hâlde henüz hak sahiplerine ödenemeyen bütçe emanetleri ve mevzuatına uygun olarak mal alınıp, hizmet gördürülerek gider gerçekleşmiş olmakla birlikte ödeneği bulunmaması nedeniyle ödenemeyen borçların izlendiği hesaplardan oluşur. Ayrıca, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen borçları ile kamu idarelerinin mal ve hizmet alış faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan diğer borçlarda bu hesaplarda takip edilmektedir.

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

Bütçe emanetleri hesabı; malî yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı hâlde, nakit yetersizliği veya hak sahibinin müracaat etmemesi nedeniyle ilgililerine ödenemeyen tutarların izlenmesi için kullanılır.

Herhangi bir tutarın bütçe emanetine alınabilmesi için; hizmetin yapılmış veya malın teslim edilmiş bulunması, Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümlerine göre bütün tahakkuk belgelerinin harcama yetkilisine imzalatılmış ve ödeme emri belgesi ekinde ödeme yapılmak üzere muhasebe birimine gönderilmiş olması gerekir.

Gerek mali yıl içerisinde, gerekse mali yılsonunda nakit yetersizliği veya hak sahibinin müracaat etmemesi nedeniyle ilgililerine ödenemeyen tutarlar bütçeleştirilerek bu hesaba alınır. Herhangi bir tutarın bütçeye gider yazılmak suretiyle dairesi mutemedinde ödendiği halde, mutemedin hak sahibine ödeme yapamaması nedeniyle en geç bir ay içerisinde muhasebe birimlerine geri verilmesi gereken paralar da ilgisine ödenmek üzere bu hesaba kaydedilir.

Bütçe emanetine alınan tutarlardan gerek mali yıl içinde, gerekse yılı geçtikten sonra yapılacak ödemeler için muhasebe işlem fişi düzenlenir. Nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması nedeniyle bütçe emanetlerine alınan tutarlar, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ilgililerine ödenir.

Bütçeleştirilecek borçlar hesabı; bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştiği hâlde, ödeneği bulunmaması ve benzeri nedenlerle bütçeye gider kaydedilemeyen borçların izlenmesi için kullanılır.

Bütçeleştirilmiş borçlar hesabı; genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Bakanlıkça belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan borçların izlenmesi için kullanılır.

24. İlgili birim tarafından 22.500 YTL bedelle alınmış olan 14 adet bilgisayara ilişkin fatura ve diğer kanıtlayıcı evrak ödeme emri belgesine alınmıştır. Söz konusu tutar nakit yetersizliği nedeniyle bütçe emanetine alınmıştır.

830 Bütçe Giderleri H.	22.500	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		168,75
320 Bütçe Emanetleri Hesabı.		22.331,25
255 Demirbaşlar Hesabı	22.500	
835 Gider Yansıtma H.		22.500
805 Gelir Yansıtma H.	168,75	
600 Gelirler Hesabı		168,75

25. 12.03.2006 tarihinde Muhasebe Müdürlüğü memurlarına ait tedavi bedeli karşılığı olarak anlaşmalı özel sağlık kurumlarından 15.000 YTL tutarında fatura alınmıştır. Söz konusu tutar ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiştir.

...../...../.....	
630 Giderler Hesabı	15.000
322 Bütçeleştirilecek Borçlar H.	15.000

Nisan ayı içerisinde ilgili kalemle ilgili ödeneklerin serbest bırakılması ile, ilgili hastanelere ödeme yapılmıştır.

...../...../.....	
830 Bütçe Giderleri H.	15.000
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	112.5
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	14.887,5
...../...../.....	
322 Bütçeleştirilecek Borçlar H.	15.000
835 Gider Yansıtma Hesabı	15.000
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma H.	112.5
600 Gelirler Hesabı	112.5

Emanet Yabancı Kaynaklar

Emanet yabancı kaynaklar hesap grubu; muhasebe birimlerinde mevzuatları gereği depozito, teminat veya emanet olarak yapılan tahsilatlar, muhasebe birimlerinin adına işlem yapan mutemetliklerle olan nakit ilişkileri, okul pansiyonları işlemleri ve konsolosluk tahsilatları ile risk yönetimi kapsamında oluşturulan risk hesabı işlemlerinin izlenmesi için kullanılır.

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	337 Mutemetlikler Cari Hesabı
332 Okul Pansiyonları Hesabı	338 Konsolosluk Cari Hesabı
333 Emanetler Hesabı	339 Risk Hesabı

Alınan Avanslar

Alınan avanslar hesap grubu; iş, sözleşme ve diğer nedenlerle üçüncü kişilerden alınan ve vadeleri içinde bulunulan faaliyet dönemi ile sınırlı avansların izlenmesi için kullanılır.

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı 349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

Ödenecek Diğer Yükümlülükler

Ödenecek diğer yükümlülükler hesap grubu; kamu idarelerince sorumlu veya mükellef sıfatıyla ödenecek her türlü vergi, resim, harç ve benzeri borçlar, sosyal güvenlik kurumu adına yapılan tahsilatlar, fonlar veya diğer kamu idareleri adına tahsil edilen tutarların izlendiği hesaplardır. Ayrıca, mevzuatı gereğince bütçe gelirlerinden diğer kamu idareleri adına ayrılan paylar ve diğer kamu idareleri adına bütçe gelirleri ile birlikte tahsil edilen paylar ve ertelenen borç ve yükümlülüklerin izlenmesi için de bu hesaplar kullanılır.

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı H. 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı
 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes.H.
 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı
 368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

2.5.3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, vadesi faaliyet dönemini aşan uzun vadeli yabancı kaynakları kapsar.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, uzun vadeli iç malî borçlar, uzun vadeli dış malî borçlar, faaliyet borçları, diğer borçlar, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.

Uzun Vadeli İç Malî Borçlar

Uzun vadeli iç malî borçlar hesap grubu; kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemini aşan para ve sermaye piyasası araçlarıyla sağlanan iç malî borçları ve uzun vadeli diğer iç malî borçların anapara tutarları ve kur farklarının izlenmesi için kullanılır.

Uzun vadeli iç malî borçlar hesap grubunda yer alan tutarlardan vadesi bir yılın altına inenler, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisindeki kısa vadeli iç malî borçlar hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

40 Uzun Vadeli İç Malî Borçlar

403 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı 404 Tahviller Hesabı
 409 Uzun Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

Uzun Vadeli Dış Malî Borçlar, Faaliyet Borçları ve Diğer Borçlar

Uzun vadeli dış malî borçlar hesap grubu; Devlet adına Hazine Müsteşarlığı tarafından herhangi bir dış finansman kaynağından belirli bir geri ödeme planına göre geri ödenmek üzere sağlanan dış finansman imkânlarından, gerek genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından kullanılan, gerekse ikraz anlaşmalarıyla genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara kullandırılan borçların izlendiği hesaplardır.

Faaliyet borçları hesap grubu, kamu idarelerinin mal ve hizmet alımları nedeniyle ya da diğer nedenlerle ortaya çıkan ve vadesi faaliyet dönemini aşan borçlarının izlenmesi için kullanılır.

Diğer borçlar hesap grubu, bu ana hesap grubundaki başka bir grupta yer almayan ve vadesi faaliyet dönemini aşan diğer borçların izlenmesi için kullanılır.

41 Uzun Vadeli Dış Malî Borçlar

410 Dış Malî Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı 439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

2.5.3.5. Öz Kaynaklar

Öz kaynaklar ana hesap grubu, varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi için kullanılır

Öz kaynaklar hesap grubu net değer, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, yedekler, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları, geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları hesap gruplarına ayrılır.

Net Değer

Net değer hesap grubu; varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu-olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları toplamı arasındaki farkı ifade eden net değerın izlenmesi için kullanılır.

50 Net Değer

500 Net Değer Hesabı

Net değer hesabı; hesaplarda kayıtlı varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu-olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları toplamı arasındaki fark, hesaplarda kayıtlı olmayan varlık

ve yabancı kaynaklardan kaydi envanteri yapılarak hesaplara alınanlar ile öz kaynaklar ana hesap grubundaki diğer hesaplarda kayıtlı tutarlardan bu hesaba aktarılmasına karar verilenlerin izlenmesi için kullanılır.

26. İlgili muhasebe birimi tarafından öncesinde kayıtlarda yer almayan 30.000 YTL değerinde muhtelif taşıt aracı ve 13.000 YTL değerinde demirbaş eşya tespit edilmiştir.

...../...../.....	
254 Taşıtlar Hesabı	30.000
255 Demirbaşlar Hesabı	15.000
500 Net Değer Hesabı	45.000

Değer Hareketleri

Bu hesap grubu, aynı bütçeli kamu idarelerinin farklı muhasebe birimleri arasındaki nakit ve nakit dışı değer hareketlerine ait işlemlerin izlenmesi için kullanılır.

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı	513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kul. Bil. H.
511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler H.	519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

Nakit hareketleri hesabı; gerek tek hazine hesabı sistemine dâhil gerekse tek hazine hesabı sistemi dışında kalan aynı bütçeli kamu idarelerinin muhasebe birimlerince, nakit fazlası olarak veya diğer muhasebe birimlerine nakit ihtiyacı olarak gönderilen veya bu mahiyette alınan paraların izlenmesi için kullanılır.

Muhasebe birimleri arası işlemler hesabı, aynı bütçeli kamu idarelerine ait muhasebe birimlerinin birbirlerine gönderdikleri veya birbirlerinden aldıkları para ve kıymetler ile birbirleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ve ödemelerin izlenmesi için kullanılır.

27. Kocasinan müdürlüğünün kasasında 15.000 YTL nakit fazlası bulunmaktadır. Tek hazine hesabı sisteminin işleyişi gereği bu tutar il muhabir bankasına aktarılmıştır.

Kocasinan malmüdürlüğünün kaydı:

...../...../.....	
510 Nakit Hareketleri Hesabı	15.000
102 Banka Hesabı	15.000

Kayseri muhasebe müdürlüğünün kaydı ise şu şekilde olacaktır:

...../...../.....	
102 Banka Hesabı	15.000
510 Nakit Hareketleri Hesabı	15.000

28. Hazine iç ödemeler muhasebe birimince, 11 Nisan 2006 tarihinde, Kayseri Muhasebe Müdürlüğünün nakit ihtiyacı nedeniyle bu birime 500.000 YTL göndermiştir.

...../...../.....		
510 Nakit Hareketleri Hesabı	500.000	
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		500.000

Bankadan gelen hesap özeti cetvelinden paranın banka hesabından çıktığı anlaşılmıştır.

...../...../.....		
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.	500.000	
102 Banka Hesabı		500.000

Kayseri Muhasebe Müdürlüğü paranın gelmesinin ardından aşağıda verilen kaydı yapmıştır.

...../...../.....		
102 Banka Hesabı	500.000	
510 Nakit Hareketleri H.		500.000

29. Kayseri Muhasebe Müdürlüğünde, polis memuru X adına kayıtlı olan 265 YTL tutarındaki fazla ödenen tazminat tutarının, Talas Malmüdürlüğü tarafından nakden tahsil edildiği muhasebe müdürlüğünde say200i sistemi muhasebe yazılımı aracılığı ile gelen on-line işlemle anlaşılmıştır.

Talas Malmüdürlüğünün kaydı;

...../...../.....		
100 Kasa Hesabı	265	
511 Muh. Bir.Arası İşl. H.		265

Kayseri Muhasebe Müdürlüğünün Kaydı;

...../...../.....		
511 Muh. Bir.Arası İşl. H	265	
800 Bütçe Gelirleri H:		265
...../...../.....		
805 Gelir Yansıtma H.	265	
140 Kişilerden Alacaklar H.		265

30. Kayseri Muhasebe Müdürlüğünün 31.12.2006. tarihli geçici mizanında nakit hareketleri hesabı 275.000 YTL alacak bakiyesi vermiştir.

...../...../.....	
510 Nakit Hareketleri H.	275.000
519 Değer Har. Sonuç H.	275.000

31. Kayseri Muhasebe müdürlüğünün 31.12.2006. tarihli geçici mizanında muhasebe birimleri arası işlemler hesabı 54.000 YTL borç bakiyesi vermiştir.

...../...../.....	
519 Değer Har. Sonuç H.	54.000
511 Muh. Bir.Arası İşl. H	54.000

Yeniden Değerleme Farkları

Yeniden değerlendirme farkları hesap grubu, bilançonun aktifinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesinde oluşan farkların izlenmesi için kullanılır. Yeniden değerlendirme farkları hesap grubundaki hesaplar, en az beş yıllık geçmiş yeniden değerlendirme farklarını gösterecek şekilde bölümlenir ve ayrı ayrı gösterilir.

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

Geçmiş Yıllar Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları ve Dönem Faaliyet Sonuçları

Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabı, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan olumlu faaliyet sonuçlarının izlenmesi için; geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesap grubu ise, geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçlarının izlenmesi için kullanılır. Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesap grubundaki hesaplar, en az beş yıllık geçmiş faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde bölümlenir ve ayrı ayrı gösterilir.

Dönem faaliyet sonuçları hesap grubu, dönem olumlu veya olumsuz faaliyet sonuçlarının izlenmesi için kullanılır. Faaliyet sonucunun olumlu olması durumunda *Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı*, olumsuz olması durumunda ise *Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı* (-) kullanılır.

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

32. Kayseri Muhasebe Müdürlüğüne 2006 yılında gerçekleşen 142.499.255,34 YTL'lik olumsuz faaliyet sonucu ortaya çıkmıştır.

Dönem faaliyet sonucu olumsuz olduğu için, Faaliyet Sonuçları Hesabı Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabına aktarılır.

591 Dön. Olmsz. F. Son. H.	142.499.255,34
690 Faaliyet Sonuçları H.	142.499.255,34

01.01.2007 tarihli açılış kaydını takiben geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılmalıdır.

580 Geç. Yıl. Olmsz.F. Son. H.	142.499.255,34
591 Dön. Olmsz. F. Son. H.	142.499.255,34

33. Kayseri Muhasebe müdürlüğüne ait geçmiş 2001 yılına ait olumsuz faaliyet sonucunun 31.12.2006 tarihinde net değer hesabına aktarılmasına karar verilmiştir.

500 Net Değer H.	200.840.000
580 Geç. Yıl. Olmsz.F. Son. H.	200.840.000

2.5.3.6. Faaliyet Hesapları

Faaliyet hesapları ana hesap grubu, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

Faaliyet hesapları ana hesap grubu; gelir hesapları, indirim, iade ve iskonto hesapları, gider hesapları ve faaliyet sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir.

Gelir hesapları hesap grubu, faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelirin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılırken; Gider hesapları hesap grubu, faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk ettirilen her türlü giderin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır.

İndirim, iade ve iskonto hesapları hesap grubu, kamu idarelerinin asli faaliyetlerinden kaynaklanan mal ve hizmet satışlarına ilişkin olarak tahakkuk eden tutarlardan yapılan indirim, iade ve iskontoaların izlenmesi için kullanılır.

Faaliyet sonuçları hesap grubu, faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap gruplarında yer alan hesaplardan dönem faaliyet sonucunun üretilmesi için kullanılır.

34. Kayseri Muhasebe Müdürlüğü tarafından geçici mizanın düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılmış ve giderler hesabının 281.785.652,69 YTL borç bakiyesi ve gelirler hesabının 138.145.227,50 YTL alacak bakiyesi faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

690 Faaliyet Sonuçları H.	281.785.652,69	
630 Giderler Hesabı		281.785.652,69
600 Gelirler Hesabı	138.145.227,50	
690 Faaliyet Sonuçları H.		138.145.227,50

2006 yılı sonunda 143.640.425,2 YTL'lik dönem olumsuz faaliyet sonucu ortaya çıkmıştır ve ilgili hesaba aktarılmıştır.

591 Dön. Olmsz. F. Son. H	143.640.425,2	
690 Faaliyet Sonuçları H.		143.640.425,2

2.5.3.7. Maliyet Hesapları

Kapsama dâhil kamu idarelerinden maliyet muhasebesi uygulayanlar, maliyet işlemleri için bu ana hesap grubunu Bakanlıkça (Gelir İdaresi Başkanlığı) yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olarak kullanırlar. Bu grupta oluşan sonuçlar, maliyet dönemi sonlarında faaliyet hesapları ana hesap grubundaki hesaplara veya bilanço hesaplarına aktarılır.

2.5.3.8. Bütçe Hesapları

Bu hesap grubu, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır. Bütçe hesapları ana hesap grubu; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe uygulamasına paralel olarak, öncelikle genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelir ve gider tahakkuk tutarları faaliyet hesaplarına kaydedilecektir. Tahakkuk eden bu gelir ve gider tutarları nakit olarak tahsil edildiğinde veya ödendiğinde bütçe hesapları ile ilişkilendirilecektir. Tahakkuk eden her türlü giderin, bütçedeki ödeneğine dayanılarak

ödenmesi halinde, bütçe giderleri hesap grubundaki hesaplara kaydı gider yansıtma hesabı vasıtasıyla yapılacaktır. Tahakkuk eden veya tahakkuku tahsiline bağlı olan her türlü gelirin kaydı da, gelir yansıtma hesabı aracılığıyla yapılacaktır²⁰².

Bütçe Gelir ve Gelirlerden Ret ve İade Hesapları

Bütçe gelirleri hesabı, bütçe kanunu veya özel kanunları gereğince bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilatın izlenmesi için kullanılır.

Gelir yansıtma hesabı ise, faaliyet hesapları veya ilgili bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların ilgisine göre bütçe gelirleri hesabı veya bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına yansıtılması için kullanılan hesaplardır.

Bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için kullanılan hesaplar ise Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesaplarıdır.

35. Kayseri Muhasebe Müdürlüğü tarafından, hazine arazisini işgal eden Bay X adına 14.500 YTL ecrimisil²⁰³ tahakkuk ettirilmiştir.

...../...../.....	
120 Gelirlerden Alacaklar H.	14.500
600 Gelirler Hesabı	14.500

Ecrimisil tutarının ödenmesi durumunda yapılacak kayıt,

...../...../.....	
100 Kasa Hesabı	14.500
800 Bütçe Gelirleri H.	14.500
...../...../.....	
805 Gelir Yansıtma H.	14.500
120 Gelirlerden Alacaklar H.	14.500

²⁰² Hamdi Gülşen; Erkan Karaarslan; Eyüp Kızılkaya ve Diğerleri; **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Mukder, Ankara, 2006, s.493.

²⁰³ Ecrimisil tanım olarak, bir taşınmazın malikinin açık veya örtülü rızası olmaksızın başka biri tarafından işgal edilmesi nedeniyle, işgal edenden isteyeceği tazminattır. (İlhami Söyler, **Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın no:2005/368, Ankara-2005, s. 240).Burada Ecrimisil ile ifade edilen, kamu malını işgal eden şahıslara verilen para cezalarıdır.

36. X Eğitim Vakfı tarafından okul yaptırılması amacı ile 75.000 YTL bağışlanmıştır.

102 Banka Hesabı	75.000	
800 Bütçe Gelirleri H.		75.000
805 Gelir Yansıtma H.	75.000	
600 Gelirler Hesabı		75.000

37. Muhasebe Müdürlüğünün bütçe emanetleri hesabında bulunan kayıtlı tutarlardan 15.750 YTL'lik kısmı zaman aşımına uğramıştır.

320 Bütçe Emanetleri H.	15.750	
800 Bütçe Gelirleri H.	.	15.750
805 Gelir Yansıtma H.	15.750	
600 Gelirler Hesabı	.	15.750

Bütçe Giderleri Hesabı

Bu hesap grubunda, nakden veya mahsuben yapılan her türlü bütçe giderinin, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır.

Kapsama dâhil kamu idarelerinin bütçe gideri ödemeleri bu grup içinde açılacak bütçe giderleri, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar, bütçeden mahsup edilecek ödemeler ve geçen yıl bütçe mahsupları hesaplarına kaydedilir.

Bütçe giderleri hesabı, bütçe kanunu ve diğer kanunların verdiği yetkiye dayanılarak nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup Bakanlıkça belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, olduğu yer ve zamanda ödeneğinin bulunmaması nedeniyle ödenemeyen tutarların izlenmesi için kullanılan hesap, Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı'dır.

Geçen yıl bütçe mahsupları hesabı, mahsup dönemine aktarılan ön ödemelerden bütçe giderine dönüşenlerin izlenmesi için kullanılır.

Gider yansıtma hesabı; giderler hesabı veya ilgili bilanço hesabı ile maliyet hesaplarını kullanan idarelerde maliyet hesaplarına kaydedilen tutarların, bütçe giderleri hesabı,

ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesabına yansıtılması için kullanılır.

38. Kayseri Bayındırlık İl Müdürlüğüne ait 4.300 YTL elektrik gideri Muhasebe Müdürlüğüne ödenmiştir.

830 Bütçe Giderleri H.	4.300	
103 Ver. Çek. ve Öd. Em. H.		4.267,8
800 Bütçe Gelirleri H.		32,2
805 Gelir Yansıtma H.	32,2	
600 Gelirler Hesabı		32,2
630 Giderler Hesabı	14.500	
835 Gider Yansıtma H.		14.500

39. Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimince 225.000 YTL tutarında madeni para dolaşımdan kaldırılmış ve 30.000 YTL bedelle döner sermaye işletmesine devredilmiştir.

830 Bütçe Giderleri H.	225.000	
180 Diğer Hazır. Değ. H.		225.000
409 Uzun V. Diğ. İç Mali B. H.	225.000	
835 Gider Yansıtma H.		225.000
102 Banka Hesabı	30.000	
800 Bütçe Gelirleri H.		30.000
805 Gelir Yansıtma H.	30.000	
600 Gelirler Hesabı		30.000

40. Sosyal güvenliği olmayanlara ait 232.500 YTL'lik tedavi giderine ilişkin ödeme emeri belgesi Muhasebe Müdürlüğüne gönderilmiştir. Bu gidere ait ödenek olmaması nedeniyle tedavi gideri ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabına kaydedilmiştir.

...../...../.....		
831 Öd. Mah. Edilecek Har. H.	232.500	
323 Bütçeleştirilmiş Borç. H.		232.500
...../...../.....		
630 Giderler Hesabı	232.500	
835 Gider Yansıtma H.		232.500

Bütçe Uygulama Sonuçları

Bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplardan bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılan hesaptır.

Bütçe uygulama sonuçları, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabından oluşur. Bütçe uygulama sonuçları hesabı, bir bütçe yılına ait bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan bütçe uygulama sonuçlarının elde edilmesi amacıyla kullanılan hesaptır. Bütçe uygulama sonuçları hesabı, bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesinden sonra yansıtma hesapları ile karşılıklı olarak kapatılır.

41. 31.12.2006 tarihinde Kayseri Muhasebe Müdürlüğü tarafından bütçe uygulama sonuçlarının ortaya konabilmesi için aşağıda verilen kayıtlar yapılmıştır.

143.030.875,90 YTL alacak bakiyeli Bütçe Gelirleri Hesabı, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına aktarılmıştır.

...../...../.....		
800 Bütçe Gelirleri H.	143.030.875,90	
895 Büt. Uyg.. Sonuçları H.		143.030.875,90

3.527.228,02 YTL borç bakiyeli Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına aktarılmıştır.

...../...../.....		
895 Büt. Uyg.. Sonuçları H.	3.527.228,02	
810 Büt. G. Ret ve İadeler H		3.527.228,02

270.714.366,52 YTL borç bakiyeli Bütçe Giderleri Hesabı, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına aktarılmıştır.

895 Büt. Uyg.. Sonuçları H.	270.714.366,52
830 Bütçe Giderleri H.	270.714.366,52

142.862.784,98 YTL borç bakiyeli Gelir Yansıtma Hesabı, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına aktarılmıştır.

895 Büt. Uyg.. Sonuçları H.	142.862.784,98
805 Gelir Yansıtma H.	142.862.784,98

301.990.566,10 YTL alacak bakiyeli Gider Yansıtma Hesabı, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına aktarılmıştır.

835 Gider Yansıtma H..	301.990.566,10
895 Büt. Uyg.. Sonuçları H.	301.990.566,10

2.5.3.9. Nazım Hesaplar

Bu ana hesap grubu; varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır.

Ödenek Hesapları

Ödenek hesapları, nakit dışı teminat ve kişilere ait menkul kıymet hesapları, taahhüt hesapları, verilen garantiler, değerli kâğıt ve özel tahakkuk hesapları, dış borçlanmaya ilişkin nazım hesaplar bu hesap grubunun içerdiği alt hesaplardır.

Ödenek hesapları, bütçe ödenekleri, muhasebe birimlerine gelen ödenekler ve bunlardan yapılan kullanım ve tenkisler ile mahsup dönemine aktarılan ödeneklerin izlenmesi için kullanılır.

Ödenek hesapları içerisinde yer alan, 900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı; kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülen ödenekler, bunlardan yapılan kesintiler, geçen yıldan devreden ödenekler, ödenek kalemleri arasında yapılan aktarmalar, yılı içinde eklenen veya iptal edilen ödenekler, yılı içinde kaydedilen özel ödenekler, kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde kullanılacak ödenekler, gönderilen ödeneklerden tenkis edildiği için iade alınan ödenekler ile ertesi yıla devreden ödenekler

ve iptal edilen ödeneklere ilişkin işlemlerin birden fazla muhasebe birimi olan kamu idarelerinde merkez muhasebe birimlerince, diğer kamu idarelerinde ilgili muhasebe birimlerince izlenmesi gereken işlemler için kullanılır. 901 Bütçe Ödenekleri Hesabı ise, kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülen ödenekler ve bunlardan yapılan kesintiler, geçen yıldan devreden ödenekler, ödenek kalemleri arasında yapılan aktarmalar, yılı içinde yapılan ödenek ekleme ve iptalleri, yılı içinde kaydedilen özel ödenekler ve ertesi yıla devreden ödenekler ile iptal edilen ödeneklerin birden fazla muhasebe birimi olan kamu idarelerinde merkez muhasebe birimlerince, diğer kamu idarelerinde ilgili muhasebe birimlerince izlenmesi için kullanılır.

Bütçe kanunu ile verilen ödenekler ve mevzuatı gereği önceki yıldan devreden ödenekler bu hesaba borç Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabına borç, Bütçe Ödenekleri Hesabına alacak kaydedilir.

900 ve 901 numaralı bu iki hesap karşılıklı olarak çalışır.

42. Karayolları Genel Müdürlüğü bütçesine memurların tedavi giderleri için 800.000 YTL ödenek konulmuştur.

...../...../.....	
900 Gön. Bütçe Ödenekleri H.	800.000
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı	800.000

43. Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan yedek ödenekten yeşil kart hastalarının tedavi masraflarında kullanılmak üzere Sağlık Bakanlığı bütçesine 450.000.000 YTL aktarılmıştır.

Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır.

...../...../.....	
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı	450.000.000
900 Gön. Bütçe Öd. H.	450.000.000

Sağlık Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine aktarma nedeni ile yapılacak kayıt ise aşağıda verildiği gibi olacaktır.

...../...../.....	
900 Gön. Bütçe Ödenekleri H.	450.000.000
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı	450.000.000

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı, kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülen ödeneklerden merkez birimlerinde kullanılanlar ile merkez dışı birimlerde kullanılmak üzere gönderilenler ve gönderilen ödeneklerden yılı içinde veya yıl sonunda tenkis

edildiği için iade alınanların birden fazla muhasebe birimi olan kamu idarelerinde merkez muhasebe birimlerince, diğer kamu idarelerinde ilgili muhasebe birimlerince izlenmesi için kullanılır.

Muhasebe birimlerine gelen ödenekler ile bunlardan kullanılanlar veya tenkis edilenlerin izlenmesi için kullanılan hesap ise, 903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı'dır.

Muhasebe birimlerine gelen ödenekler ve bunlardan tenkis edilenlerin izlenmesi için kullanılan hesap 904 Ödenekler Hesabı'dır.

905 Ödenekli Giderler Hesabı ise, ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderleri ile Bakanlıktan verilen talimat üzerine tahakkukun iptal edilmesi nedeniyle ödeneğine iade edilmesi bildirilen tutarların izlenmesi için kullanılır.

Malî yılın sonuna kadar hizmet yerine getirildiği veya mal teslim alındığı hâlde mahsubu yapılamadığından mahsup dönemine aktarılan ön ödemeler için saklı tutulan ödenekler ile bunlardan mahsup dönemi sonuna kadar kullanılanlar veya tenkis edilenlerin izlenmesi için kullanılan hesap ise, 906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı'dır.

Ödenek gönderme belgesi düzenlenmek suretiyle gönderilen ödenekler ile önceden ödenek gönderme belgesi düzenlenmemiş harcamalarına ilişkin ödeme emri belgesi tutarları, 903 Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç, 904-Ödenekler Hesabına alacak; diğer taraftan 902-Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabına borç, 900-Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabına alacak kaydedilir.

Ödeneğine dayanılarak bütçeye gider kaydedilen tutarlar 905 Ödenekli giderler hesabına borç, 903-Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak kaydedilir.

44. Maliye Bakanlığı yedek ödeneğinden aktarılan 450.000.000 YTL'nin 300.000.000 YTL'si il ve ilçe merkezlerinde bulunan hastanelerde kullanılmak üzere merkez dışı birimlere aktarılmış, kalan ödeneğin ise merkez birimlerde kullanılmasına karar verilmiştir.

...../...../.....	
902 Bütçe Ödenekleri Har. H.	450.000.000
900 Gön. Bütçe Öd. H.	450.000.000

Merkez birimlerde kullanılmasına karar verilen ödenekler aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

...../...../.....	
903 Kullanılacak Ödenekler H.	150.000.000
904 Ödenekler Hesabı	150.000.000

Kayseri İl Sağlık Müdürlüğüne gönderilen 300.000.000 YTL'lik ödeneğin kaydı Kayseri Muhasebe Müdürlüğüne aşağıdaki gibi olacaktır. Düzenlenecek muhasebe işlem fişine ödenek gönderme belgesi eklenecektir.

...../...../.....	
903 Kullanılacak Ödenekler H.	300.000.000
904 Ödenekler Hesabı	300.000.000

Kayseri İl Sağlık Müdürlüğüne gönderilen ödeneğin 20.000.000 YTL'si tenkis (Ödenekten kullanılmayan kısmını ifade eder.) edilmiştir. Ödeneğin tenkis edilmesine ilişkin muhasebe kaydı Kayseri Muhasebe Müdürlüğü tarafından şu şekilde yapılacaktır.

...../...../.....	
904 Ödenekler Hesabı	20.000.000
903 Kullanılacak Öd. H.	20.000.000

Merkez Muhasebe Birimi ise bu işlemle ilgili muhasebe kaydını şu şekilde yapacaktır:

...../...../.....	
900 Gön. Bütçe Öd. H.	20.000.000
902 Bütçe Ödenek. Har. H.	20.000.000

45. Muhasebat Genel Müdürlüğüne Nisan 2006 ayında 60.000 YTL bedelle alınmış olan 40 adet bilgisayara ilişkin fatura ve kanıtlayıcı evrakı ödeme emrine bağlanmış ve ilgili firmaya ödemesini yapmıştır.

...../...../.....	
830 Bütçe Giderleri Hesabı	60.000
103 Ver. Çek. Ödeme Em. H.	60.000
...../...../.....	
255 Demirbaşlar Hesabı	60.000
835 Gider Yansıtma Hesabı.	60.000

...../...../.....	
905 Ödenekli Gider Hesabı	20.000.000
900 Gön. Bütçe Öd. H.	20.000.000

Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

Bu hesap grubu, teminat ve depozito olarak alınan teminat ve garanti mektuplarıyla şahsi kefalete ilişkin belgeler ve kişi malı olarak muhasebe birimlerine teslim edilen menkul kıymet ve varlıkların izlenmesi için kullanılır.

46. Kayseri Emniyet Müdürlüğü binasının onarım işi ihalesi kesin teminatı için müteahhit Y'den 8.000 YTL tutarında banka kesin teminat mektubu teslim edilmiştir.

...../...../.....	
910 Teminat Mektupları Hesabı	8.000
911 Teminat Mek. Em. H.	8.000

Müteahhit Y taahhüdünü zamanında ve eksiksiz yerine getirdiği için banka kesain teminat mektubu iade edilmiştir.

...../...../.....	
911 Teminat Mek. Em. H.	8.000
910 Teminat Mek. Hesabı	8.000

Taahhüt Hesapları

Mali yılda geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütler, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi 92 Taahhüt Hesap grubu kullanılmaktadır. .

Girişilen taahhüt tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışı Gider taahhütleri hesabına borç, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.

47. Kayseri Bayındırlı İl Müdürlüğünce 5.500.000 YTL bedelle bir ilköğretim okulu yapılması konusunda bütün işlemler tamamlanarak ilgili belgeler ödemelerin yapılacağı Kayseri Muhasebe Müdürlüğüne gönderilmiştir.

...../...../.....	
920 Gider Taah. Hesabı	5.500.000
921 Gider. Taah. Karş. H.	5.500.000

İhale süreci başlamadan ilköğretim okulunun yapılmasından vazgeçilmiştir.

...../...../.....	
921 Gider. Taah. Karş. H.	5.500.000
920 Gider Taah. Hesabı	5.500.000

Değerli Kâğıt Ve Özel Tahakkuk Hesapları

Değerli kâğıt ve özel tahakkuk hesapları hesap grubu; basım, dağıtım ve satış yetkisi Devlete ait olan değerli kâğıtlar ile genel bütçe geliri olmayan ve özel kanunları uyarınca, muhasebe birimleri tarafından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takip ve tahsili gereken alacaklar ve başka birimler adına tahsili istenilen alacakların izlenmesi için kullanılır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimleri ambarlarına giren ve çıkan değerli kâğıtların izlenmesi için kullan hesap, 940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı'dır.

942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, yetkili memurlara zimmetle verilen değerli kâğıt tutarları ile satış hasılatı karşılığı olarak muhasebe birimine yatırılanlar veya bunlardan iade olunanların izlenmesi için kullanılır.

944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı, başka bir muhasebe birimine gönderilen değerli kâğıt tutarları ile bunlardan alındığı bildirilenlerin izlenmesi için kullanılır

945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı; genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin değerli kâğıtlar ambarları, zimmetle verilen değerli kâğıtlar ve yoldaki değerli kâğıtlar hesaplarına kaydedilen işlemlerin karşılıklarının izlenmesi için kullanılır.

48. Kayseri Muhasebe Müdürlüğüne Darphane ve Damga Matbaasından 150.000 YTL değerinde değerli kağıt düzenlenen bir tutanakla alınmıştır.

...../...../.....	
940 Değerli Kağıt Amb. Hesabı	150.000
945 Değerli Kağıt İşl. Hesabı	150.000

Kayseri muhasebe müdürlüğünde bulunan değerli kağıtlardan 50.000 YTL'lik kısmı Kocasinan Malmüdürlüğüne gönderilmiştir.

...../...../.....		
944 Yoldaki Değ. Kağıtlar Hesabı	50.000	
940 Değerli Kağıt Amb. H.		50.000

Kocasinan Malmüdürlüğünün kaydı ise şu şekilde olacaktır:

...../...../.....		
940 Değerli Kağıt Amb. H.	50.000	
945 Değerli Kağıt İşl. Hesabı		50.000

Kayseri Muhasebe Müdürlüğü, Kocasinan Malmüdürlüğünden değerli kağıtların alındığına ilişkin teslim alma fişini aldığı anda ise aşağıda verilen kaydı yapacaktır.

...../...../.....		
945 Değerli Kağıt İşl. Hesabı	50.000	
944 Yolaki Değ. Kağıtlar H.		50.000

49. Kayseri Muhasebe Müdürlüğü, İzmir Muhasebe Müdürlüğünden tahsilinde bütçeye gelir yazılmaması gereken kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı 11.000 YTL alacağın, borçlusunun Kayseri'ye tayin olduğu belirlendiğinden alacağın tahsil edilmesi için yazı almıştır.

...../...../.....		
948 Baş .Bir. Ad. İz. Alacaklar H.	11.000	
949 Baş. Br. Ad. İz. Al. Em. H.		11.000

Kayseri Muhasebe Müdürlüğü ilgili alacağı tahsil etmiştir.

...../...../.....		
949 Baş. Br. Ad. İz. Al. Em. H.	11.000	
948 Baş .Bir. Ad. İz. Al. H.		11.000
...../...../.....		
100 Kasa Hesabı	11.000	
511 Muh. Bir. Arası İşl. Hesabı		11.000

İzmir Muhasebe Müdürlüğünün kaydı ise şu şekilde olacaktır.

...../...../.....		
511 Muh. Bir. Arası İşl. Hesabı	11.000	
140 Kişilerden Alacaklar H.		11.000

2.5.4. Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri ve Mali Raporlama

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde yapılan dönem sonu işlemleri aşağıda verilmiştir.

2.5.4.1. Dönem Sonu İşlemleri

Dönem sonu işlemleri muhasebe yönetmeliğinde bütçe ve ödenek işlemlerine ilişkin olanlar ve bunların dışında kalan işlemlerle ilgili olanlar olmak üzere iki grupta açıklanmıştır.

Bütçe hesapları ve ödenek hesapları ile yapılması gerek dönem sonu işlemleri aşağıda verilmiştir:

- Bütçe gelirleri hesabının alacak bakiyesi bütçe gelirleri hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.
- Bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi bütçe giderleri hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir.
- Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesi bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir.
- Gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi gider yansıtma hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.
- Gelir yansıtma hesabının borç bakiyesi gelir yansıtma hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir. Gelir yansıtma hesabının alacak bakiyesi verdiği durumlarda gelir yansıtma hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.
- Ödenekli giderler hesabının borç bakiyesi ödenekler hesabına borç, ödenekli giderler hesabına alacak kaydedilir.
- Ödenek hesaplarına ilişkin kesin hesap bilgilerinin geçici mizandan alınmasından sonra dönem sonunda merkez muhasebe birimlerince, bütçe ödenekleri hesabının yardımcı hesapları itibarıyla; alacak bakiyesi aynı yardımcı hesaplara borç, borç bakiyesi aynı yardımcı hesaplara, bütçe ödenek hareketleri hesabının borç bakiyesi bütçe ödenek hareketleri hesabına alacak kaydedilir.

Diğer hesaplarla ilgili dönem sonu işlemleri ise şu şekildedir:

- Duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar, bu hesaplara alacak, dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara borç kaydedilerek aktarma işlemleri tamamlanır.

- Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan, hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar bu hesaplara borç, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara alacak kaydedilerek aktarma işlemleri tamamlanır.
- Bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.
- Değer hareketleri sonuç hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.
- Öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan “Değer Hareketleri” hesap grubundaki hesaplar değer hareketleri sonuç hesabının ilgili yardımcı hesaplarına kaydedilerek kapatılır. Bu işlemler sonucunda, nakit hareketleri hesabı, muhasebe birimleri arası işlemler hesabı, proje özel hesabından kullanımlar hesabı ve doğrudan dış proje kredi kullanımları bildirim hesabı kesin mizanda bakiye vermez.
- Dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden izlenen tutarlar değerlemeye tabi tutulur ve raporlama tarihindeki gerçek değerleri ile malî raporlarda gösterilir.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı değerlerden yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekenler, bu Yönetmeliğin ilgili hükümleri uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulur.
- Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı amortisman tabi duran varlıklar için aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda, kayıtlı değerinden birikmiş amortisman tutarı düşüldükten sonra kalan kısmı kadar amortisman ayrılır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı amortisman tabi tutulması gereken varlıklara ilişkin amortisman işlemleri yapılır.
- Gelirler hesabının alacak bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına alacak, gelirler hesabına borç kaydedilir.
- İndirim, iade ve iskontolar hesabının borç bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına borç, indirim, iade ve iskontolar hesabına alacak kaydedilir.

- Giderler hesabının borç bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına borç, giderler hesabına alacak kaydedilir.
- Faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesi, öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılır.
- Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.
- Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba alacak ve borç kaydı yapılır.

Faaliyet dönemi sonunda muhasebe yetkilileri, dönem sonu işlemlerini tamamlayarak kesin mizanı çıkarırlar. Kesin mizanın düzenlenmesinin ardından muhasebe dönemi kapatılır.

Bir mali yılın başlangıcından sonuna kadar yapılan bütün işlemler ile mali yıl geçtikten sonra, mahsup dönemi içerisinde önceki mali yıla ilişkin olarak yapılan mahsup işlemlerinin kapsandığı döneme, *yönetim dönemi* adı verilir.

Yönetim hesap döneminde yapılan bütün mali işlemleri kapsayan mali tablo, rapor, defter ve cetveller ile sayım tutanakları, muhasebe yetkilisi tarafından, mahsup dönemini izleyen bir ay içerisinde Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Ancak, hesapları yerinde inceleneceği duyurulan muhasebe birimleri, Sayıştay'a gönderecekleri yönetim dönemi hesap dosyasını, görevli Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere muhasebe biriminde bekletir.

2.5.4.2. Mali Raporlama

Mali raporlama, kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesi noktalarında önemli bir görev üstlenmektedir. Ayrıca mali raporlama ile, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sağlanmaktadır. Mali tablolar kamu idarelerinin;²⁰⁴

- Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,

²⁰⁴ Hamdi Gülşen; "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ocak 2006, Slayt 28.

- Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- Mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri,
- Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- Mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini gösterir.

Mizan dışında, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu, nakit akım tablosu, malî varlık ve yükümlülükler değişim tablosu, iç borç değişim tablosu, dış borç değişim tablosu, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu, giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, hazırlanması gereken diğer mali tablolarıdır.

Aşağıda tahakkuk esaslı muhasebe sistemi paralelinde Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğüne çıkarılan 31.12.2006 tarihli kesin mizan, bütçe uygulama sonuçları tablosu, faaliyet sonuçları tablosu ve bilanço verilmiştir:

Tablo 2.1 – Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü 31/12/2006 Tarihli Kesin Mizanı

MUHASEBE BİRİMİ MALİ TABLolar (KESİN MİZAN)					
Muhasebe Birim Kodu		38150		Bütçe Yılı : 2006	
Muhasebe Birim Adı		Kayseri Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			Ay : 12
H.Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100	Kasa Hesabı	24.277.516,63	24.275.602,68	1.913,95	0,00
101	Alınan Çekler Hesabı	22.909.980,86	22.909.980,86	0,00	0,00
102	Banka Hesabı	1.028.419.891,73	1.028.419.891,73	0,00	0,00
103	Verilen Çek. Ve Öd. Emir.	273.552.935,71	273.568.878,34	0,00	15.942,63
105	Döviz Hesabı	147.189,14	147.189,14	0,00	0,00
106	Döviz Gön. Emirleri Hesabı	77.527,17	77.527,17	0,00	0,00
108	Diğer Hazır Değerler H	23.100.612,20	23.100.612,2	0,00	0,00

117	Menkul Varlıklar Hesabı	1.711,27	1.711,27	0,00	0,00
120	Gelirlerden Alacaklar H.	4.933.282,03	46.550,89	4.886.731,14	0,00
121	Gelirlerden Takipli Al. H.	1.871,00	1.871,00	0,00	0,00
140	Kişilerden Alacaklar H.	363.760,12	350.981,77	12.778,35	0,00
150	İlk Madde ve Malzeme H.	3.485,00	3.485,00	0,00	0,00
160	İş Avans ve Krd. Hesabı	12.980.483,09	12.980.483,09	0,00	0,00
161	Personel Avanslar H.	8.829.729,13	8.829.729,13	0,00	0,00
162	Büt. Dışı Avans ve Kr. H.	12.692.186,98	5.759.343,82	6.932.843,16	0,00
222	Gel. Tec. Ve Teh. Al. Hes.	3.245,00	3.245,00	0,00	0,00
232	Kurumca Ver. B. Al. H.	3.865.386,78	1.149.321,89	2.716.064,89	0,00
250	Arazi ve Arsalar Hesabı	10.260.703,65	5.471.989,27	4.788.714,38	0,00
252	Binalar Hesabı	308.906,00	81.000,00	227.906,00	0,00
253	Tesis, Makine ve Cihaz. H.	595.965,54	49.772,40	546.193,14	0,00
254	Taşıtlar Hesabı	78.461,48	60.593,80	17.867,68	0,00
255	Demirbaşlar Hesabı	3.386.850,77	239.227,37	3.147.623,40	0,00
257	Birikmiş Amortismanlar H.	0,00	1.011.141,54	0,00	1.011.141,54
258	Yapılmakta Olan Yat. H.	12.497.083,48	0,00	12.497.083,48	0,00
320	Bütçe Emanetleri Hesabı	2.366.538,33	3.008.449,43	0,00	641.911,10
323	Bütçeleştirilmiş Borçlar H.	21.344.959,83	52.078.437,87	0,00	30.733.478,04
330	Alınan Dep. ve Tem.H.	4.134.701,69	4.844.090,73	0,00	709.389,04
333	Emanetler Hesabı	7.648.666,17	8.714.471,84	0,00	1.065.805,67
337	Mutemetlik Cari Hesabı	82.909.080,39	82.909.080,39	0,00	0,00
361	Ödenecek Sos. Güv. Kes.	38.785.139,85	38.871.906,19	0,00	86.766,34
362	Fon. Ve Diğ. Kamu İdr. H.	165.090,13	173.792,86	0,00	8.702,83
363	Kamu İdareleri Payları H.	3.407.684,14	3.521.313,14	0,00	113.629,00
500	Net Değer Hesabı	9.113.949,02	33.406.852,53	0,00	24.292.903,51
510	Nakit Hareketleri Hesabı	695.339.792,71	695.339.792,71	0,00	0,00
511	Muhasebe Bir. Arası İşl. H.	3.170.970,14	3.170.970,14	0,00	0,00
519	Değer Hareketleri Sonuç H.	148.771.064,68	481.801.901,21	0,00	333.030.836,53
580	Geçmiş Yıl. Olumsuz F.S.H.	426.871.062,64	213.435.531,32	213.435.531,32	0,00
591	D. Olumsuz Faal. Sonucu H.	267.024.424,36	124.525.169,02	142.499.255,34	0,00
600	Gelirler Hesabı	138.145.227,50	138.145.227,50	0,00	0,00
630	Giderler Hesabı	281.785.652,69	281.785.652,69	0,00	0,00
690	Faaliyet Sonuçları Hesabı	280.202.910,21	280.202.910,21	0,00	0,00
800	Bütçe Gelirleri Hesabı	143.030.875,90	143.030.875,90	0,00	0,00
805	Gelir Yansıtma hesabı	142.862.784,98	142.862.784,98	0,00	0,00
810	Büt. Gel. Ret ve İadeler H.	3.527.228,02	3.527.228,02	0,00	0,00
830	Bütçe Giderleri Hesabı	270.714.366,52	270.714.366,52	0,00	0,00

831	Öd. Mah. Edilecek Har. H.	52.078.437,87	52.078.437,87	0,00	0,00
835	Gider Yansıtma Hesabı	301.990.566,10	301.990.566,10	0,00	0,00
895	Bütçe Uygulama Son. H.	412.382.978,10	412.382.978,10	0,00	0,00
903	Kullanılacak Ödenekler H.	270.850.168,59	270.850.168,59	0,00	0,00
904	Ödenekler Hesabı	258.935.123,79	258.935.123,79	0,00	0,00
905	Ödenekli Giderler Hesabı	260.359.609,26	260.359.609,26	0,00	0,00
910	Teminat Mektupları Hesabı	3.151.721,28	611.211,69	2.540.509,59	0,00
911	Teminat Mektupları Em. H.	611.211,69	3.151.721,28	0,00	2.540.509,59
940	Değerli Kağıt Ambarları H.	11.683.203,04	9.494.255,42	2.188.947,62	0,00
942	Zim. Ver. Değerli Kağ. H.	4.762.951,48	4.229.692,56	533.258,92	0,00
944	Yoldaki Dğerli Kağıtlar H:	1.197.242,50	1.197.242,50	0,00	0,00
945	Değerli Kağıt İşlemleri H.	5.433.105,06	8.155.311,60	0,00	2.722.206,54
948	Başka Bir. Adına İz. Al. H.	1.487.884,42	321.368,49	1.166.515,93	0,00
949	Baş. Bir. Ad. İz. Al. E. H.	321.858,49	1.488.374,42	0,00	1.166.515,93
GENEL TOPLAM		5.999.856.996,23	5.999.856.996,23	398.139.738,29	398.139.738,29

Tablo 2.2 – Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

KAYSERİ DEFTERDARLIĞI MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ 2006 YILI BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI TABLOSU													
HK	Ekonomik				Bütçe Giderinin Türü	Tutar	HK	Ekonomik				Bütçe Gelirinin Türü	Tutar
	K1	K2	K3	K4				K1	K2	K3	K4		
830	01				Personel Giderleri	157.616.870,53	800	01				Vergi Geliri	99.963.803,26
830	02				Sos. Güv. Kur. Dev. Prm.	22.612.036,85	800	02				Vergi Dışı Gelirler	37.485.051,89
830	03				Mal ve Hizmet Alım Giderleri	75.174.083,23	800	03				Sermaye Gelirleri	4.853.097,34
830	05				Cari Transferler	2.675.525,79							
830	06				Sermaye Giderleri	9.695.858,66							
830	07				Sermaye Transferleri	281.074,00	BÜTÇE GELİRİ TOPLAMI (B)						142.705.129,04
830	08				Borç Verme	1.622.400,00							
							BÜTÇE GELİRİNDEN RET VE İADENİN TÜRÜ						
							810	01				Vergi Gelir, Ret ve İadeler	3.450.583,25
							810	02				Vergi Dışı Gelir, Ret ve İadeler	29.863,91
							810	03				Sermaye Gel. Ret ve İadeler	11.265,63
						BÜTÇE GELİRİNDEN RET VE İADELER TOPLAMI (C)						3.491.712,79	
						NET BÜTÇE GELİRİ (D=B-C)						139.213.416,25	
						BÜTÇE GELİR GİDER FARKI (A-D)						-130.464.432,81	
BÜTÇE GİDERİ TOPLAMI (A)						269.677.849,06							

Tablo 2.3 – Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü Faaliyet Sonuçları Tablosu

KAYSERİ DEFTERDARLIĞI MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ 2006 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU															
HK	Yardımcı Hesap				GİDERİN TÜRÜ	Tutar		HK	Yardımcı Hesap				GELİRİN TÜRÜ	Tutar	
	K1	K2	K3	K4					K1	K2	K3	K4			
630	01				Personel Giderleri	157.616.870,53		600	01				Vergi Geliri	99.963.803,26	
630	02				Sos. Güv. Kur. Dev. Prm.	22.612.036,85		600	02				Vergi Dışı Gelirler	37.485.051,89	
630	03				Mal ve Hizmet Alım Giderleri	75.174.083,23									
630	05				Cari transfer Giderleri	2.675.525,79									
630	06				Amortisman Giderleri	1.011.141,54									
								GELİRLER TOPLAMI (B)						137.448.855,15	
								İNDİRİM, İADE VE İSKONTONUN TÜRÜ							
								610	01				Vergi Gelir, Ret ve İadeler	3.450.583,25	
								610	02				Vergi Dışı Gelir, Ret ve İadeler	29.863,91	
								İNDİRİM, İADE VE İSKONTO TOPLAMI (C)						3.480.447,16	
								NET GELİR (D=B-C)						133.968.407,99	
								FAALİYET SONUCU (A-D) (+/-)						-125.121.249,95	
GİDERLER TOPLAMI (A)						259.089.657,94									

Tablo 2.4 – Kayseri Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü Bilançosu**KAYSERİ DEFTERDARLIĞI MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ 31/12/2006 TARİHLİ BİLANÇOSU**

I- DÖNEN VARLIKLAR			11.818.323,97	III – KISA VAD. Y. KAY.			33.359.682,02
10 Hazır Değerler		(14.028,68)		32 Faaliyet Borçları		31.375.389,14	
100 Kasa Hesabı	1.913,95			320 Bütçe Emanetleri Hesabı	641.911,10		
103 Ver. Çek. Ve Öd.E.H.(-)	(15.942,63)			323 Büt. Borçlar Hesabı	30.733.478,04		
12 Faaliyet Alacakları		4.886.731,14		33 Emanet Yabancı Kay.		1.775.194,71	
120 Gelirlerden Al. Hesabı	4.886.731,14			330 Al.Dep. Ve Tem. H..	709.389,04		
14 Diğer Alacaklar		12.778,35		333 Emanetler Hesabı	1.065.805,67		
140 Kişilerden Alacaklar H.	12.778,35			36 Ödenecek Diğer Yüküm.		209.098,17	
16 Ön Ödemeler		6.932.843,16		361 Öd. Sos. Güv. Kes.	86.766,34		
162 Bütçe Dışı Av. Kr. H.	6.932.843,16			362 Fon. Ve Diğ. Kamu İ.H.	8.702,83		
II- DURAN VARLIKLAR			22930311,43	363 Kamu İdareleri Pa6. Hes.	113.629,00		
23 Kurum Alacakları		2.716.064,89		V- ÖZ KAYNAKLAR			1.388.953,38
232 Kur. Ver. Borç. Al. H.	2.716.064,89			50 Net Değer		24.292.903,51	
25 Maddi Duran Varlıklar		20.214.246,54		500-Net Değer Hesabı	24.292.903,51		
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	4.788.714,38			51 Değer Hareketleri		333.030.836,53	
252 Binalar Hesabı	227.906,00			519 Değer Har. Sonuç H.	333.030.836,53		
253 Tesis, Makine ve Cih. H.	546.193,14			58 Geç. Yıl. Ol. Faal. S..		(355.934.786,66)	
254 Taşıtlar Hesabı	17.867,68			580 Geç. Yıl. Ol.Fal. S.. H.(-)	(213.435.531,32)		
255 Demirbaşlar Hesabı	3.147.623,40			59 Dönem Faaliyet Sonuçları			
257 Birikmiş Amort. (-)	(1.011.141,54)			591 Dön. Olsz. Faal. S. H.(-)	(142.499.255,34)		
258 Yap.Olan Yat. Hes.	12.497.083,48						
AKTİF TOPLAMI			34.748.635,40	PASİF TOPLAMI			34.748.635,40

2.6. DEVLET MUHASEBESİNDE DENETİM

5018 sayılı Kanunda mali kontrol ve denetim üç şekilde düzenlenmiştir:

1-İç Mali kontrol

a- Harcama Öncesi Mali Kontrol

b- Harcama Sonrası İç Denetim

2- Dış Denetim

3- Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi

2.6.1. İç Mali Kontrol

Kamu iç mali kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, etkililik ve tutumluluğa uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsar²⁰⁵. Kamu iç mali kontrol sistemi, yapısal olarak, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, mali yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetim mekanizmalarından ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşur.

Geniş anlamda kamu iç mali kontrol yaklaşımı iç kontrol kavramına dayanmaktadır. İç kontrol, kavramsal olarak, idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin düzenli, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. İç kontrol aynı zamanda “yönetim kontrolü” (management control) olarak da adlandırılmaktadır²⁰⁶. İç kontrol kavramı, mali işlerin yanı sıra mali olmayan işleri ve iç denetimi de kapsamaktadır.

²⁰⁵ Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC), <http://forum.europa.eu.int/Public/irc/budget/Home/main>, 15/10/2006.

²⁰⁶ Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC), <http://forum.europa.eu.int/Public/irc/budget/Home/main>, 15/10/2006.

İç kontrol işlemi ile aşağıda belirtilen amaçlara ulaşılmaya çalışılmaktadır²⁰⁷:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamak,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini sağlamak,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini sağlamak,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini sağlamak,
- Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak.

2.6.1.1. Harcama Öncesi İç Mali Kontrol

İç kontrolün bir unsuru olan harcama öncesi iç mali kontrol ise, mali işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerinin bütünüdür. Harcama öncesi mali kontrol kavramı, ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar ancak harcama öncesi mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı bazen “önleyici kontrol” olarak da kullanılmaktadır.

Mali işlemlerin harcama öncesi kontrolü, yukarıda belirtilen taahhüt aşamasında yapılan kontrolün yanı sıra, ödeme emirleri ve eki belgelerin; bütçe ödeneğinin bulunup bulunmadığı, bütçe ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığı, işlemin yetkililerince gerçekleştirildiğinin ve imzalandığının kontrol edilip onaylanmasını da ifade etmektedir. Mali işlemlerin ön kontrolünde süreç kontrolü de yer almaktadır. Süreç kontrolü, her işlem bir önceki işlemin kontrolünü içerecek şekilde yürütülmektedir²⁰⁸.

²⁰⁷ Ahmet Kesik; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 9, 2005, s.107.

²⁰⁸ Kesik; s.100.

Ülkemizde harcama öncesi mali kontrol süreci yine 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunları çerçevesinde incelenecektir.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda Harcama Öncesi Mali Kontrol

1050 sayılı Kanun ile harcama öncesi kontrol süreci; ödenek dağıtımının ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığınca vizeye tabi tutulması ve Sayıştay’ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde düzenlenmiştir

Harcama öncesi mali kontrol; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığının birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontrolleri kapsamaktadır. 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler öncesinde, ülkemizde harcama öncesi kontrol işlemleri açısından standart bir uygulama olmadığını, kontrol faaliyetlerinin bütçe türleri ve tabi olunan mevzuata göre farklılıklar gösterdiğini belirtmek gerekir²⁰⁹.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Harcama Öncesi Mali Kontrol

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin değişimine yönelik çeşitli ulusal ve uluslararası çalışmalarda, harcama öncesi kontrol süreç ve işlemlerine ilişkin olarak²¹⁰;

- Harcama sürecinin sıkı ön kontrole tabi olması,
- Yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulmamış olması,
- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmaması,
- Ödeme aşamasında Maliye Bakanlığı birimlerince uygunluk kontrolü yapılması başlıca eksiklikler olarak ortaya konulmuştur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile esas itibariyle “yönetim sorumluluğu” modelinin benimsendiğini söylemek mümkündür. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yukarıda belirtilen eksiklikleri giderecek yeni bir

²⁰⁹ Mehmet Sait Arcagök; “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 23-27 Mayıs, Denizli, 2005, s.88.

²¹⁰ **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Maliye Bakanlığı, Sayı:2004/1, Şubat, Ankara, 2004, s.54.

harcama öncesi kontrol mekanizması kurulmuştur. Bu yeni düzenlemenin getirdiği değişiklikleri ana hatları itibariyle aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür²¹¹:

- Sayıştay tarafından yapılmakta olan harcama öncesi kontrol görevi sona erdirilmiştir.
- Ödeme emri (5018 sayılı Kanuna göre ödenek gönderme belgesi) düzenleme, vize etme ve ilgili yerlere gönderme görevi kamu idarelerine devredilmektedir.
- Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütme ve bütçe kayıtlarını tutma gibi bazı görevler de kamu idarelerine devredilmektedir.
- Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce ödeme aşamasında yapılan uygunluk kontrolü kaldırılmakta, harcama öncesi kontrol görevi idarelere devredilmektedir.
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak mali yönetim ve kontrol sistemi için, Maliye Bakanlığına uyumlaştırma, koordinasyon, rehberlik, eğitim, standart ve yöntemleri belirleme gibi görevler verilmektedir.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilmektedir. Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön malî kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir²¹².

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemten önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri

²¹¹ Arcagök; s.87.

²¹² İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarla İlgili Yönetmelik; Madde 12.

belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır²¹³.

2.6.1.2. Harcama Sonrası İç Mali Kontrol

5018 sayılı Kanun iç denetimi, “Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” şeklinde tarif etmiştir. Yine aynı maddede “Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” denilmekte ve iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulacağı Kanunda belirtilmiştir²¹⁴.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetçinin görevleri sırasıyla aşağıda verilmiştir²¹⁵:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,

²¹³ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarla İlgili Yönetmelik; Madde 12.

²¹⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 63.

²¹⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 64.

- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konuda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

2.6.2. Dış Denetim (Sayıştay Denetimi)

Dış denetim, örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir²¹⁶.

Anayasanın 160. Maddesine göre ‘*Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.*’

Bakanlıklar ve bağlı genel müdürlükler gibi genel bütçeli daireler; üniversiteler, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü gibi katma bütçeli idareler; devlet orman işletmeleri ve devlet hastaneleri gibi döner sermayeli kuruluşlar; afetler ve çevre fonları gibi fon şeklindeki kuruluşlar; belediyeler ve il özel idareleri gibi özel bütçeli kuruluşlar ve devlet tiyatroları, Devlet Opera ve Balesi gibi farklı bütçe rejimi bulunan kuruluşlar Sayıştay’ın denetim alanı içinde yer almaktadır.

Sayıştay; denetimine tabi kurumların cari, yatırım ve transfer harcamalarını denetlediği gibi bu kurumların bütün gelirlerini ve taşınmazlar dahil mallarını, ikraz, istikraz, kredi ve avans işlemlerini de denetlemektedir²¹⁷.

²¹⁶ <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm>, (13.02.2005).

²¹⁷ <http://www.sayistay.gov.tr/tc/brosurhtm.asp>.

Anayasamız Sayıştay'a;

- Genel ve katma bütçeli dairelerin gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak,
- Türkiye Büyük Millet Meclisine kesin hesap kanun tasarıları hakkında uygunluk bildirimi sunmak görevlerini vermiştir.

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; yukarıda belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar²¹⁸. Bu durum şekil 2.2'de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

²¹⁸ Temel Gürdal ve Nurullah Altun; Metin Küçük ve Diğerleri; **Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Denetim Ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları**, Denizyıldızı Matbaacılık, Ankara, 2006, s.90.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir²¹⁹.

5018 sayılı Kanunla merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin harcama sonrası denetimlerini dış denetim adı altında ‘Sayıştay’ tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Sayıştay, yasama adına yapmış olduğu denetimler ve verdiği kararlarla Türk mali hayatında çok önemli bir yere sahiptir. Yapılan bazı çalışmalarda diğer ülke Sayıştay ve benzeri kuruluşların denetim alanlarının daha geniş olduğu ortaya konulmuştur. Sayıştay’ın denetim alanı ise, 5018 sayılı Kanun’la birlikte genişletilmiştir. Sayıştay’ın denetim kapsamının genişletilmesi kurum yapısında temel değişiklikler olmadığı müddetçe performansının ve verimliliğinin düşmesine neden olabilecektir. Sayıştay’ın yılda hazırlayabildiği iki raporla performansının ne kadar düşük olduğu zaten bilinmektedir²²⁰.

5018 sayılı yasa ile Sayıştay’ın görevlerinde büyük değişiklikler yapılmış, artan görevlerinin yanında bazı görevleri de kaldırılmıştır. Kurumun harcama öncesi vize ve tescil işlemi kaldırılmış (bu yetkiler kamu idarelerinin kendilerine bırakılmış); kurumun ‘dış denetime’ odaklanması sağlanmaya çalışılmıştır. Yasanın dış denetim ile ilgili olarak 68. Maddesi dış denetimi, mali denetim ve performans denetimi olarak iki yönüyle ele almaktadır. Fakat Yasayla Anayasanın 60. maddesindeki düzenlemelere aykırı bir yapı oluşturulmuş; katma bütçeli idareler kaldırılmış yerine yine genel bütçeden yardım alan ‘özel bütçeli idareler’ ifadesi getirilmiştir. Anayasanın ilgili maddesine aykırı olarak yine Sayıştay’ın denetim kapsam alanı genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, merkezi idare bütçeleri (Genel bütçe-katma bütçe-döner sermayeler-fonlar-bağımsız bütçeli idareler), sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idare bütçeleri denilmek suretiyle genişletilmiştir. Merkezi idare bütçelerinin TBMM’nin onayından geçmesi ve bunun yanında mahalli idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklüklerinin de TBMM’nin bilgisine sunulması gerekmektedir.

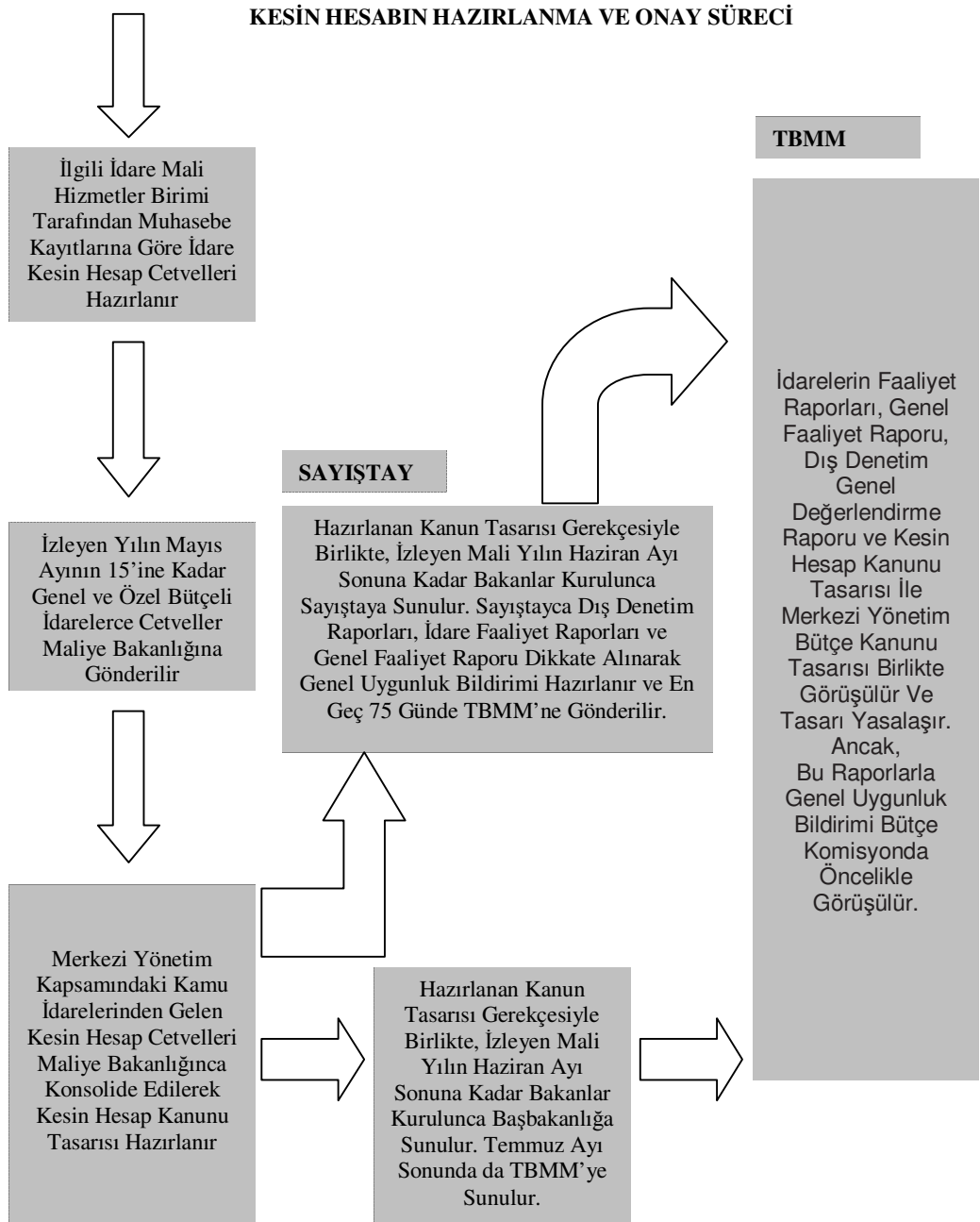
²¹⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 68.

²²⁰ Safiye Kaya; “Sayıştay Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu”, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu 23 Ocak 2001, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/denetimalanlari.pdf>, (15.02.2005), s.5..

Bütçe hakkının genişletilmesi olumlu, fakat yetersizdir. KİT ve KİT niteliğindeki kamu şirketleri denetiminin TBMM dışında tutulması, en azından bütçe tahminlerinin bile TBMM'ye sunulmaması olumsuz bir gelişmedir. Dış denetim ve yargı görevinin Sayıştay içinde uzmanlaşmaya gidilmesi, kurumun yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir.

Sayıştay, yürüttüğü denetim faaliyetiyle bir yandan hesap verme yükümlülüğünü sağlarken öte yandan meclis adına hesap sorabilmektedir. Bunda ölçülebilir hedeflerin olması, sorumlu ve sorumlulukların belirlenmesi, hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması, iş süreçlerinin izlenmesi, sonuçların raporlanması ve geri bildirimler önem kazanmaktadır²²¹.

²²¹ İbrahim Atilla Acar ve Hüseyin Güçlü Çiçek; “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Denetim, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 23-27 Mayıs, Denizli, 2005, s. 363.



Şekil 2.2 – Kesin Hesabın Hazırlanma ve Onay Süreci

2.6.3. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi

Dış denetim, uygulamada Sayıştay'a yüklenmiş bir misyon olarak sürdürülmektedir. Kamu kurumlarının hesapları ve bunlara ilişkin belgeleri esas alınarak mali tablolarının doğruluk ve güvenilirliği, yapılan işlemlerin hukuka ve yürürlükte olan kanunlara uygun olup olmadığının denetimi, uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılır.

Bütün bu denetimler sırasında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi yapılır.

Denetimler sonucunda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından yapılan iş, hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir²²².

5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay'ın da kendisine verilen bu görevi yerine getirip getirmediğinin denetlenmesi konusu da yasada düzenlenip kayıt altına alınmıştır. İlgili Kanunun 69. Maddesine göre Sayıştay'ın da nasıl denetleneceği şöyle belirlenmiştir: *'Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır.'*

Dış denetim kapsamında TBMM'ye sunulan raporların tam anlamıyla değerlendirildiğini söylemek çok zordur. Hazırlanan raporlar ve bu raporların aklanması her yıl rutin bir görevi ifa etmenin ötesine geçememektedir. Buna bir de denetçinin denetlenmesi hususunun eklenmesi halinde ortaya çıkacak sonuçlar zamanla görülecektir.

2.7. DEVLET MUHASEBESİ VE BÜTÇE

İyi bir kamu mali yönetimi her şeyden önce, devletin kendine toplumca emanet edilen kaynakları olumlu kullanma, kaynak dağılımında etkinliği sağlama ve kamusal kaynakları toplumsal öncelikleri yüksek olan alanlara tahsis etme hususlarında gerekli hassasiyeti göstermesi ile sağlanır. Kamunun kullanmakta olduğu kaynakların öncelikli

²²² Acar ve Çiçek; s.364.

alanlarda, verimli ve etkin bir şekilde kullanılabilmesi için müdahale edilebilecek veya etkili yaklaşımlar gerçekleştirilebilecek ilk ve en önemli süreç bütçe hazırlık sürecidir. Bütçe, kaynakların belirli amaçlara tahsisi ve alternatifler arasında seçim yapma mekanizmasıdır²²³.

Bütçe, kamu fonlarının toplanması ve bunların kullanımı için hükümetin, milletin temsilcisi parlamentodan aldığı bir yetkidir. Bu anlamda bütçe, toplum ile siyasi iktidar arasında kaynakların kullanımı konusunda yapılmış olan bir sözleşmedir²²⁴. Devlet gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin veren bütçeler, çağdaş devletlerde bütçe hakkı ile bütçe hukukuna dayandırılmıştır. Kamudan toplanacak her türlü kaynağın ve bunların harcama yerlerinin önceden parlamentonun iznine ve onayına sunulması bütçe hakkının; alınan izin ve yetkinin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığı hakkında parlamentoya hesap verilmesi bütçe hukukunun uygulama yönünü ifade etmektedir. Bu uygulamalar, öncelikle bütçe kanunu ile gerçekleşmekte ve kesin hesap kanunlarının kabulü yoluyla devam etmektedir.

Bütçe hakkının etkili bir şekilde kullanılabilmesi için bütçe kanununun kapsamı mümkün olduğunca geniş olmalıdır. Kamu harcamaları nedeniyle kişi üzerine konulan yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkan bütçe hakkı, parlamento vasıtasıyla hükümetin faaliyetlerini kontrol etme imkanı tanır. Bütçe kapsamının genişliği, meclis tarafından hükümetlerin kontrol edilebilmelerinin de bir ölçüsüdür. Bütçe kapsamının geniş olması, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı arttıran bir unsur olduğundan, sorumsuz harcamaların yapılmasını önlediği gibi bir kısım işlemlerin gizli veya olduğundan farklı gösterilmesinin önüne geçilmesini ve milletin menfaatlerinin korunmasını sağlar²²⁵.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bütçenin kapsamının dar olmasından kaynaklanan ve bütçe hakkının kullanım düzeyini azaltan önemli bir eksikliği ortadan kaldırmıştır. Kanun bütçeyi “Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun

²²³ Ertan Tosun; “Bütçe Süreci (Gelişmiş Ülke Örnekleri ve Türkiye Eleştirisi), **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:13, Aralık, 2002, s.3.

²²⁴ Serkan Cura; “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVIII, Sayı:1, İstanbul, 2003, s.1.

²²⁵ **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok yıllık Bütçeleme**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 29-30 Haziran,, Ankara, 2005, s.2.

olarak yürürlüğe konulan belge” olarak tanımlamış ve kapsamına KİT’lerin dışında kalan tüm yapıları dahil etmiştir. Böylece mahalli idareler kendi demokrasi süreçleri dahilinde oluşan yapılardan bütçelerini geçirmek suretiyle, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kuruluşlar da bütçelerini TBMM’den geçirmek suretiyle bütçe hakkının işlemlerini sağlamış olmaktadır. Kanunun 5. Maddesinin (d) fıkrasında “Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür” hükmüne yer vermek suretiyle bu hususa özellikle dikkat çekmiştir²²⁶.

2.7.1. Türkiye’de Uygulanan Bütçe Çeşitleri

Ülkemizde uygulanan bütçe sistemi incelenirken 2005 yılı öncesi ve sonrası olmak üzere iki zaman dilimi baz alınmıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde şekillenen 2005 yılı öncesi bütçe sistemi eski bütçe sistemi veya eski durum; 5018 sayılı kanun çerçevesinde şekillenen bütçe sistemi ise yeni bütçe sistemi veya yeni durum olarak adlandırılmıştır.

Eski ve yeni bütçe sistemleri incelenmeden önce, günümüze kadar Türk Devlet Bütçe Sisteminin tarihi gelişimini vermek yerinde olacaktır.

Ülkemizde 1920-1963 yılları arasında uygulanmış olan geleneksel bütçe sisteminde kamu harcamaları kurumlar bazında, sadece harcama kalemlerine göre sınıflandırılmıştır.

1920 yılı bütçesinde daireler sıralanmakta, fasıl numaraları bu sıralamaya göre müteselsilen devam etmekte ve yeterince maddeye ayrılmaktadır.

1924-1949 yıllarında bütçeler muhassasatın nevi (ödenegin çeşidi), fasıl (bölüm), kısım (madde) olarak düzenlenmiştir.

1949-1963 yılları bütçelerinde istatistiki bilgi derleme önem kazanmış ve kodlama düzenine geçilmiştir.

1949 yılı bütçesinde ödenegin çeşidindeki kısımlar ayrımı esas alınmış, genel ve katma bütçelerin tümünde aynı ayırım ve numaralandırmanın uygulanması öngörülmüştür. Bu amaçla 101-600 üncü bölümler cari, 700 üncü bölüm yatırım, 800 üncü bölüm Devlet borçları için ayrılmıştır.

²²⁶ Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok yıllık Bütçeleme; s.2.

1964-1972 yılları bütçeleri, 5 yıllık kalkınma planlarının yapılmaya başlamasıyla birlikte “hizmet bütçeleri” esasında hazırlanmış ve (A) cetvelinde; cari, yatırım, transfer ayrımı yapılmıştır. Devlet borçları transferlerde yer almış, bölüm sayıları azaltılmış, maddeler daha ayrıntılı hale getirilerek çoğaltılmıştır.

Türk bütçe sisteminde 1973 mali yılında klasik bütçe sistemi terk edilerek, PPBS esası ve tekniklerini içeren Program Bütçe Sistemi adıyla anılan bütçe sisteminin uygulanmasına başlanmıştır. Program bütçe sistemi; kamu yönetiminde hedeflenen amaçlara ulaşmak için var olan sınırlı kaynakların ayrılmasında, yöneticiler ve siyasal organ tarafından rasyonel kararlar alınmasını sağlayan bir bütçeleme ve yönetim tekniğidir²²⁷. Bu sistemde girdilerin kontrolünden çok çıktı yönetimi ve birden çok bütçe yılının esas alınması ve ne harcandığından çok nelerin ortaya konulması gerekliliği vardır. Temel unsurları, planlama, programlama, bütçeleme, yönetim ve değerlendirme olarak sayılabilen bu bütçe sistemi, bütçenin stratejik bir planlama aracı olarak kullanılmasını sağlamıştır²²⁸.

1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması üzerine çalışmalar başlatılmış, 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte çalışılarak Devlet Mali İstatistikleri (GFS-Government Finance Statistics) esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur.

1998 yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı yeniden gözden geçirilerek GFS deki değişikliklere ve Avrupa Birliğinde uygulanan ESA95 (European System of Integrated Economic Accounts) standardına uygun hale getirilmiştir²²⁹.

2004 yılından itibaren program bütçe sistemi terk edilerek *analitik bütçe sistemi*’ne geçilmiştir. Analitik bütçe sistemi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10. Maddesinde düzenlenen performansa dayalı bütçeleme uygulaması ile birincil olarak ilgili ve buradaki düzenlemeye paralel bir uygulamadır. IMF’nin GFS sınıflandırma sistemi ve ESA95 esasına göre hazırlanmıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda “Bütçeler... uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir

²²⁷ Gülay Coşkun; **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 1997, s.58.

²²⁸ Ömer Faruk Batırel; **Kamu Bütçesi**, M.Ü. Nihad Sayâr –Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:444-637, 6. Baskı, İstanbul, 1990, s.43.

²²⁹ <http://www.bumko.gov.tr/proje/ABS/absgiris.htm>, Erişim Tarihi: 15/10/2006.

sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır” (m.13/k) denilerek bütçenin uluslararası standartlara göre hazırlanmış olmasının yasal çerçevesi çizilmiştir²³⁰.

2.7.2. 1050 Sayılı Kanuna Göre Merkezi Yönetim Bütçe Türleri

2005 yılına kadar mali sistemimizin temelini teşkil eden 1050 sayılı Kanununa göre bütçe kapsamında genel ve katma olmak üzere iki çeşit bütçe bulunmaktadır.

2.7.2.1. Genel Bütçe

1050 sayılı Kanuna göre genel bütçe, merkezi idare içerisinde yer alan Devlet daire ve kurumların yıllık gelir ve gider tahminlerinin gösterildiği bütçedir. Bütçe sistemimizde Devlet bütçesi olarak, esas itibariyle genel bütçe uygulaması vardır. Genel bütçeli daireler, kamu hizmeti üreten kuruluşlar olup tüm giderleri devlet tarafından toplanan ve genel bütçenin ilgili cetvelinde görülen gelirlerle karşılanan kuruluşlardır. Bu kuruluşlar bütçelerine klasik bütçe ilkeleri, özellikle genellik ilkesi katı biçimde uygulanır, kendilerine ait özel gelirleri yoktur. Hazine birliği esasına göre hizmetlerini yerine getirirler²³¹.

2.7.2.2. Katma Bütçe

1050 sayılı Kanun katma bütçeyi, giderlerini özel gelirleri ile karşılayan ve genel bütçe dışında yönetilen kamu kuruluşlarının bütçeleri olarak tanımlamıştır. Katma bütçeler genellik ilkesinin istisnasıdır. Genellik ilkesi hizmetten yararlananlarla maliyeti karşılayanların tamamen birbirinden ayrılmasını öngörmektedir. Katma bütçe uygulaması ile belirli kamu hizmetini veren örgütler ayrı bir bütçeye kavuşturularak hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmasının sağlanması, bu yolla da hem kaynak yaratılması hem de hizmetten yararlanmayanların katkısının azaltılarak adaletin gerçekleştirilmesi amacı güdülür²³².

²³⁰ Ersan Öz ve Ersin Kaplan; “Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması”, www.icisleri.gov.tr/tid/dergi/446_243_262.doc, s.252.

²³¹ Osman Pehlivan; **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998, ss.284-285.

²³² **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi: 28/12/2006, p.5.

Bu tür kuruluşlar, bölünebilen kamu hizmeti üreten kamu kuruluşları olarak tanımlanmaktadır. Bu kuruluşlar hizmet maliyetinin bir kısmını ücret, fiyat, harç biçiminde hizmetten yararlananlara ödetirler. Bu idarelerin toplam hizmet maliyetlerinin özel gelirleri ile karşılanamayan kısmı, bu idarelere yapılan hazine yardımları ile kapatılır. Ülkemizde, ilk uygulama yıllarında katma bütçe kalıbı daha çok ticari niteliği de olan ve ürünlerini satan kamu işletmelerinde kullanılmıştır. Demiryolları, posta idaresi gibi bu kuruluşlar daha sonra kendilerine özgü bir iktisadi devlet teşekkülü statüsüne kavuşturulmuştur. Katma bütçeli kuruluşların kuruluş kanunları ile bunlara tüzel kişilik verilmekte, bu da ilgili kuruluşa dava ehliyeti ve taşınmaz malları kendi adına tapuya kaydetme yetkisi vermektedir²³³.

2.7.3. Bütçe Sisteminin Değişimine Yol Açan Sorunlar

Bütçe sisteminin mali disiplin, tahsis etkinliği ve teknik etkinlik amaçlarından uzaklaşması, bu süreçte bütçe açıkları ve açıkların ekonomik dengeleri bozucu etkilerinin varlığı, bütçe sisteminde reform gereksiniminin göstergeleridir. Türkiye’de bugünkü bütçe sistemi ve uygulamalarında gösterilen aksaklıklar aşağıda verilmiştir²³⁴:

- Genel ve katma bütçeden oluşan konsolide bütçe, gerek kaynak yaratma gerekse kaynak kullanma anlamında bir kısım kuruluşlar faaliyetlerini konsolide bütçe dışında oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla bütçe sistemimiz kamusal faaliyet alanının tümünü kavramamakta ve kamu harcamalarının yapısını ve boyutunu yansıtamamaktadır.
- Mevcut kamu harcamalarının yönetimi; genel, katma, özel ve özerk bütçe ile fonlar ve döner sermaye işletmeleri aracılığıyla yapılmaktadır. Bu nedenle bütçemizde birlik ilkesi de zedelenmektedir. Ayrıca mali raporlamanın olmaması, bu yapının bütçesel sonuçlar üzerindeki etkisini daha da olumsuzlaştırmaktadır.
- Kamu gelir ve giderleri farklı kurumlar aracılığıyla toplanmakta ve harcamalar yapılmaktadır. Çok sayıda kamu tüzel kişiliğinin oluşturulması, harcama disiplini bozmak yanında devletin inanılabilirliğini ve güvenilirliğini azaltmakta,

²³³ Pehlivan; s.286.

²³⁴ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİK Raporu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara, 2000, s.97.

bütçenin bir maliye politikası aracı olarak kullanılması olanağını ortadan kaldırmakta ve kaynakların etkin kullanımını engellemektedir.

Ayrıca, 1994 yılında, “Dünya Bankası Misyon Heyeti” tarafından hazırlanan raporda, bütçe sistemimizde eksiklikler olduğu, uygulamada klasik bütçe sisteminin halen devam ettiği ileri sürülmüştür. Bu rapora göre mevcut sorunlar şu şekilde sıralanmıştır²³⁵:

- Bütçenin kapsamının iyice daralması; bütçe içerisinde olması gereken pek çok kamu fonunun değişik adlar altında bütçe dışında kalması,
- Bütçenin hazırlanması sırasında, bütçenin ögeleri arasındaki entegrasyonun yetersizliği; yatırım projelerinin gerektirdiği her türlü harcamanın yatırım bütçesi içerisinde kavranmaması, bazı proje harcamalarının cari harcama olarak adlandırılması,
- Bütçe tahminlerinin gerçekçi olmayan makroekonomik çerçeveye dayandırılmasının bir sonucu olarak harcamaların sistematik olarak düşük tahmin edilmesi,
- Ekonomik analizlere elvermeyen ve uygun bir muhasebe kod sistemi ile ilişkilendirilemeyen bir bütçe kod yapısının varlığı,
- Bilgilerin zamanlı ve doğru olarak elde edilip, yöneticilere sunulabilmesini engelleyen yönetim bilişim sisteminin yetersizliği.

2.7.4. 5018 Sayılı Kanuna Göre Merkezi Yönetim Bütçe Türleri

5018 sayılı kanunla birlikte, Genel Devlet; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler olmak üzere üç kısma ayrılmıştır. Ayrıca kanunla merkezi yönetim de genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar olmak üzere üç grupta toplanmıştır.

Merkezi yönetim bütçesinin üç ayrı gruba ayrılması temelde bu idarelerin farklı nitelik ve mali işleyişe sahip olmalarından kaynaklanmış olup, bu farklılık yine aynı Kanunun

²³⁵ Binhan Elif Yılmaz ve Nazan Susam; ” Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Sürecinde Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçişin Bütçe Büyüklükleri Üzerindeki Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Tahmin Modeli”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 23-27 Mayıs, Denizli, 2005, s.116.

muhtelif maddelerine yansıtılarak mali yapıya ve bu yapının işleyişine ilişkin bir model ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2.7.4.1. Genel Bütçe

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmıştır. Genel bütçe anlayışında yukarda bahsedilen eski anlayışa göre esaslı bir değişiklik bulunmamaktadır. Genel bütçeli daireler; tek bir tüzel kişilik dahilinde, aynı nakit idaresi kapsamında, kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan ve hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan daireler olarak varlığını sürdürmektedir. Bununla birlikte eski uygulamada bağlı olduğu kurum bütçesi içinde olan ve kendine ait ayrı bütçesi olmayan bazı dairelerin yeni durumda ayrı bütçesinin olması öngörülmüştür²³⁶.

2.7.4.2. Özel Bütçe

Özel bütçe ise; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

Bazı kamu hizmetleri, genel yönetim dışında hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları olarak örgütlenebilir. Özel bütçeli kuruluşları bu kapsamda değerlendirmek mümkündür. Özel bütçeli kuruluşlar özellikleri aşağıda verilmiştir²³⁷:

- Bu kuruluşların ayrı tüzel kişiliği vardır,
- Mevzuatla; sosyal, bilimsel, teknik, kültür gibi alanlarda görevlendirilebilirler,
- Belli ölçüde özerkliğe sahiptirler,
- Kendilerine özgü mal varlığı vardır,
- Kendi gelir kaynakları vardır,
- Nakit idarelerini kendileri yürütür.

²³⁶ Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme; s.6.

²³⁷ Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme; s.6.

2.7.4.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan kurumların bütçesi olarak tanımlanmıştır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar özel bütçeli kurumlar için yukarda sayılmış olan mali yapı özelliklerine sahiptirler²³⁸.

2.7.5. Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Kamu sektörü harcamalarının ve dolayısıyla vergilerin artması ile kamu sektörü kaynaklı ekonomik krizler birçok ülkede kamu mali yönetim anlayışının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilmesi, kaynak kullanım kapasitesinin artırılması, kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması, siyasi ve yönetsel hesap verme mekanizmaları ile mali saydamlığın geliştirilmesine yönelik uygulamalar hız kazanmıştır. Kamu mali yönetimi alanında yaşanmakta olan en önemli değişikliklerden birisi de, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç esaslı Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) anlayışına geçilmesidir²³⁹.

Bu doğrultuda birçok gelişmiş ülke kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemlerinde önemli yapısal değişikliklere gitmiştir. 1980'li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990'lı yıllarda İsveç, Amerika Birleşik Devletleri, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000'li yılların başlarında ise Avusturya, İsviçre ve Almanya performans esaslı bütçelemeye geçiş yönünde düzenlemeler yapmıştır²⁴⁰.

Kalkınma planlarının, plan-program-bütçe süreci içinde daha gerçekçi işleyen bir yapıya sokulması ve politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında ilişki kurulması gerekmektedir. Bir bütçenin, planlama süreci ile beraber düşünülmesi, etkin, verimli ve

²³⁸ Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme; s.6.

²³⁹ Ertan Erüz; "Yeni Mali yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 23-27 Mayıs 2005, Denizli, s. 61.

²⁴⁰ **Public Sector Modernisation: Governing for Performance**, OECD Policy Brief, OECD Observer, October 2004, s.4.

stratejik kararları alan bir bütçe süreci için kaçınılmaz olmaktadır. Bunu sağlayacak olan bütçe sistemi, 5018 sayılı Kanun'un 9. Maddesinden dayanağını alan, performans esaslı bütçelemedir.

Performans esaslı bütçe, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir. Performans esaslı bütçelemenin temel unsurları; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporudur²⁴¹.

Performans esaslı bütçeleme, bakanlık ve kurumların belirledikleri kamu hedeflerine odaklanmalarını sağlayacak, stratejik planlama da, bakanlık ve kurumların teşkilat ve kapasitelerini bu hedeflere paralel hale getirmelerine yardımcı olacaktır²⁴².

Performans esaslı bütçe, bütçe karar alıcılarının gücüyle, bütçedeki talepleri karşılamak için hükümetin kapasitesini güçlendirmeye yardım eder. Çünkü karar alıcılar, performans çıktılarının sonuçları üzerinde daha iyi bilgiye sahip olurlar. Performans bilgisi politika yapıcılarının programların iyi koordine edilmiş amaçları gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceğine dair pek çok sorusunu cevaplamaya yardımcı olur²⁴³.

Bu sistem kamu yönetimini geliştirici bir bütçeleme sistemidir, hizmet önceliklerini ve harcamalarını sıralayabilir, bütçe müzakerelerine bilgi boyutunu ilave edebilir, hizmetin sağlanması amacına doğru, çalışanları ve yöneticileri motive edebilir, vatandaşlara hizmetin kalitesinin yükseldiğini ispat etmeye yardımcı olabilir²⁴⁴. Bu bütçeleme süreci, gerek bugünkü gerekse gelecekteki harcamalara ilişkin planın hazırlanması konusunda yöneticileri zorunlu kılar²⁴⁵.

5018 sayılı kanun ile; bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimine ilişkin ilkeler belirtilmiştir. Buna göre bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın

²⁴¹ **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi**; Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Aralık, 2004, s.7.

²⁴² Andrew N. Vorkink; "Türkiye'de Yürütülen Kamu Kesimi Reformlarının Güçlükleri ve Vadettikleri", **Kamu Sektör Reformları Bağlamında Stratejik Planlama Ve Performans Bütçeleme Sempozyumu**, DPT, 10-12 Ocak 2005, s.5.

²⁴³ L. Paul Posner; "Performans Budgeting, Current Developments and Future Prospects", **USA General Accounting Office**, April, 2003, p.4.

²⁴⁴ Janet M Kelly; William C. Rivenbark; "Performance Budgeting for State and Local Government", **M.E. Sharpe**, USA, 2003, pp.11-12.

²⁴⁵ Kelly and Rivenbark; p.7.

bütçe tahminleri ile birlikte görüşülüp değerlendirilecektir²⁴⁶. Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmî Gazetede yayımlanır. Böylelikle ilgili maddelerle ortaya konulan sistem, “çok yıllık bütçe uygulamaları” olarak adlandırılmaktadır²⁴⁷.

2.7.6. Analitik Bütçe Sistemi

Ülkemizde, mevcut bütçe kodlamasında, sınıflandırma sistematığının kaybedilmiş olması, yeterli bir kurumsal ve fonksiyonel sınıflandırma yapılamamış olması nedeniyle, ABS öncesi analize elverişli bir ortam bulunmamaktaydı. Ayrıca mevcut kodlamanın uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkân vermiyor olması, yeni bütçe kodlaması ve sınıflandırması arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur²⁴⁸.

Burada sözü edilen bütçe kodlaması; devlet faaliyetlerinin, kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırması olarak tanımlanmaktadır. Devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya bölümleri üzerindeki etkisinin analizi için uygun bir bütçe sınıflandırmasına ihtiyaç duyulmasından ötürü, bütçe kodlaması uygulaması gündeme getirilmiştir. Bütçe kodlamasından güdülen amaç; devletin faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmaktır.

Devlet bütçesinin yeniden yapılandırılarak mali şeffaflığı sağlamaya çalışacak olan bir uygulama oluşturulması amacıyla, 1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan “Kamu Mali Yönetim Projesi” kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması çalışmaları başlatılmıştır. 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte GFS esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. Bu sınıflandırmanın 1999 yılında 4 kuruluştaki test edilmesi kararlaştırılmış ancak, proje hedeflerindeki değişiklikler nedeniyle, pilot

²⁴⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 13.

²⁴⁷ Yılmaz ve Susam; s.117.

²⁴⁸ **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2002, s.4.

olarak seçilen kuruluşlardan sadece Hacettepe Üniversitesi'nde otomasyon desteği olmaksızın test edilerek kesin hesap çıkarılmıştır. Daha sonra, bu uygulamaya bir süre ara verilmiş ve Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde bütçe kodlamasının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. 1998 yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı yeniden gözden geçirilerek GFS' deki değişikliklere ve AB'de uygulanan ESA95 standardına uygun hale getirilmiştir.

Yeni bütçe kod yapısı; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere ve üç ana gruptan ibaret olup; fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca, finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır. Yeni bütçe kodlamasını tanımlamak gerekirse yeni kodlama bir alt yapı çalışmasıdır. Bu kodlama sistemi ile yeni ve istenilen bütçeleme sistemlerini uygulamak mümkün olabilecektir. Yeni bütçe kodlamasının getirdiği önemli yenilikler; program sorumlularının tespitine imkân vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, detaylı bir kurumsal kodlamaya yer verilmesi, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkân vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir. Bu özellikleri ve ayrıca analize elverişli istatistiki veriler üretmeye imkan vermesinden ötürü, yeni bütçe kodlaması **Analitik Bütçe Sınıflandırması** olarak adlandırılmıştır²⁴⁹.

Kurumsal Sınıflandırma ile siyasi ve idari sorumluluk belirtmeye çalışılmıştır. Bu amaçla dört düzeyli kod yapısı oluşturulmuştur. Birinci düzeyde bakanlıklara ve bakanlıklarla eş değer kurumlara, ikinci düzeyde bu kurumların yöneticilerine bağlı birimlere, üçüncü düzeyde politika uygulamalarından sorumlu birimlere ve son olarak dördüncü düzeyde ise destek birimlerine yer verilmiştir. Kurumsal sınıflandırmaya ilişkin olarak aşağıdaki örnek verilebilir.

I	II	III	IV	Kurum Adı
12	00	00	00	Maliye Bakanlığı
12	00	00	02	Özel Kalem Müdürlüğü
12	01	00	04	İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı
12	01	32	00	Muhasebat Genel Müdürlüğü

Fonksiyonel sınıflandırma ile yapılan devlet faaliyetlerinin türü gösterilmeye çalışılmıştır. Kurumsal kodlamaya benzer şekilde dört düzeyli kod yapısına gidilmiştir.

²⁴⁹ Cura; s.2.

İlk düzeyde devlet faaliyetleri on ana fonksiyona, ikinci düzeyde ise bu ana fonksiyonlar alt fonksiyonlara ayrılmıştır. Üçüncü düzeyde nihai hizmetler kodlanmış ve son düzeyde ise kurumsal planlamaya bağlı olarak, ihtiyaç halinde kullanılacak kod ayrımı yapılmıştır. Fonksiyonel sınıflandırmaya ilişkin olarak aşağıdaki örnek verilebilir.

I	II	III	IV	Fonksiyon Adı
01	00	00	00	Genel Kamu Hizmetleri
01	01	00	00	Dış İşleri Hizmetleri
01	01	02	00	Finansal ve Mali İşler ve Hizmetler

Finansal sınıflandırmada ise harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiği gösterilmek istenmiştir. Bu amaçla kodlamada sekiz kaynak gösterilmiştir. Belirlenen kodlar aşağıda verilmiştir.

Finansman Kodu	Finansman Tipi
1	Genel Bütçe
2	Özel Bütçe
3	Sosyal Güvenlik Kurumları
4	Özerk Kuruluşlar
5	Döner Sermayeler
6	Özel Ödenekler
7	Dış Proje Kredileri
8	Bütçe Dışı Fonlar

Ekonomik sınıflandırma ise, gelirlerin, giderlerin, borç vermenin ekonomik sınıflandırması ve finansmanın ekonomik sınıflandırması olmak üzere üç bölümden ve dört düzeyli kod yapısından oluşmaktadır. Bu sınıflandırmaya ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir²⁵⁰.

Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması

I	II	III	IV	AÇIKLAMA
01				Vergi Gelirleri
	1			Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler
		1		Gelir Vergisi
			01	Beyana Dayanan Gelir Vergisi

²⁵⁰ Çetinkaya ve Yıldırım; ss.118-119.

Harcama ve Borç Vermenin Ekonomik Sınıflandırması

I	II	III	IV	AÇIKLAMA
03				Mal ve Hizmet Alı Bedelleri
	2			Tüketişe Yönelik Mal ve Hizmet Alımı
		1		Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları
			01	Kırtasiye Alımları

Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması

I	II	III	IV	AÇIKLAMA
1				İç Borçlanma
	10			Türk Lirası Tahviller
		10		İhraç
			1	Kırtasiye Alımları

2.7.7. Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe

Performans esaslı bütçeleme, politikaların oluşturulması ve bütçenin hazırlanması aşamasında çeşitli mali bilgilerin varlığına ve oluşturulacak göstergeler için gerekli verilere ihtiyaç göstermektedir. Konsolide bütçe kapsamındaki idareler açısından 2004 yılına kadar uygulanan muhasebe modeli, sınırlı bilgi üretimine imkân tanıyan nakit esaslı bir muhasebe sistemine dayanıyordu. 2004 yılından itibaren uygulamaya geçirilen ve kısa zamanda genel yönetim kapsamındaki bütün idarelere yaygınlaştırılan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi daha fazla bilgi üretme kapasitesine sahiptir. Ayrıca bu muhasebe sistemine miktar bilgilerinin de eklenmesi, yani ayniyat takibinin de bu sistem üzerinden izlenmesi halinde bu fonksiyon artacaktır. Ayrıca muhasebe sistemine maliyet muhasebesi unsurlarının da eklenmesi halinde performans esaslı bütçelemeye ilişkin maliyet bilgilerinin daha doğru bir şekilde elde edilmesi mümkün olacaktır. Bu sayede kamu hizmetlerinin gerçek maliyetinin izlenmesi sağlanacaktır. Dünyada, faaliyet ve program maliyetlerinin doğru bir şekilde elde edilmesi ve bütçe tahminlerinin gerçekçi olması açısından faaliyet tabanlı maliyetleme / bütçeleme anlayışının yaygınlaştığı gözlenmektedir. Bu anlamda ülkemizde de bu sistemin uygulanabilmesi açısından tahakkuk esaslı muhasebe büyük bir imkân sağlamaktadır.

Öte yandan 2004 yılından itibaren konsolide bütçe kapsamındaki idarelerde uygulamaya başlanan ve kısa zamanda genel yönetim kapsamındaki bütün idarelere yaygınlaştırılan analitik bütçe sınıflandırması da, kamu kaynaklarının idari birimler, fonksiyonlar ve ekonomik nitelikleri itibariyle, detaylı bir şekilde izlenmesini ve yıllar itibariyle

karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır. Aynı şekilde yeni sınıflandırmaya göre oluşturulan veriler, yıllar itibariyle karşılaştırmayı kolaylaştırırken, PEB'nin gerek duyduğu bilgilerin daha sağlıklı şekilde oluşturulmasına ve gösterilmesine imkan tanımıştır. Bu kapsamda analitik bütçe sınıflandırmasının ve tahakkuk esaslı muhasebenin hayata geçirilmesi ve tüm kamuya yaygınlaştırılması ile performans esaslı bütçeleme konusunda çok önemli mesafeler kaydedilmiştir²⁵¹.

²⁵¹ Erüz; s.70.

III. BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ve GEÇİŞ SÜRECİ

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, muhasebeye konu olan işlemlerin ne zaman gerçekleştiğine bakmaksızın, tahakkuk ettiği anda kayıt altına almakta ve devletin sahip olduğu tüm varlıkları muhasebe kapsamında değerlendirmektedir. Bu yönüyle sistem, özellikle mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu açısından önemli faydalar sağlamış ve son yıllarda Dünya’da özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi nakit esaslı muhasebe sistemine göre oldukça fazla faydalar sağlamasına karşın, sisteme geçiş; oldukça fazla zaman, katılım ve çaba isteyen maliyetli bir süreçtir. Bu bölümde, öncelikle tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin Dünya’da uygulanma düzeyi ve bu konuda öncülük eden ülkeler hakkında bilgiler verilmiş, daha sonra ise tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile getirilen yenilikler ve bu sistemin devlet muhasebesinin gelişimine sağladığı katkı üzerinde durulmuştur. Ayrıca tahakkuk esaslı muhasebe sistemi geçiş süreci, sürecin başarı ile tamamlanması için gerekli olan faktörler ve sistem üzerinde ortaya çıkması muhtemel engeller ve sorunlar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.1. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ VE ÜLKE UYGULAMALARI

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, Yeni Kamu Yönetimi (NPM-New Public Management) olarak bilinen reform sürecinin bir parçası olmasının yanı sıra, aynı zamanda, Yeni Kamu Yönetimi geliştirme çalışmalarında da anahtar rol oynamaktadır. Tahakkuk esaslı sistem ile, Yeni Kamu Yönetim sisteminin başarısı ölçülebilmekte ve belgelendirilebilmektedir. Kamu sektörü, kamu yönetim alanında da giderek özel sektöre yaklaşmakta ve özel sektör tarafından uygulanan yönetim ilkeleri kamu alanına adapte edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca bu adaptasyon sürecinde muhasebe alanında, özel sektör kar zarar raporlanması, bilanço, nakit akım tablosu hazırlanması vb. konularda kamu sektörüne rehberlik etmektedir²⁵².

Kamu sektörü tarafından tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin kullanımı hala yetersiz seviyelerdedir. Sadece birkaç ülke tam anlamıyla bu sisteme adapte olabilmıştır. Dünya’da, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş çalışmalarını başlatan ilk ülke Şili olmuştur. Şili 70’li yılların başında bu konudaki çalışmalara başlamış, fakat tam anlamıyla sisteme adapte olamamıştır²⁵³. Şili’nin ardından Avrupa’da bu çalışmalara ilk başlayan ülke olan İspanya, 1989 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş çalışmalarını başlatmıştır. Ardından 1993 yılında Yeni Zelanda ve 1994 yılında ise Avustralya bu sistemi uygulamaya başlamıştır²⁵⁴.

ABD’ise 1997 yılında merkezi hükümette ve ardından 1998 yılında ise tüm kamu birimlerinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçmiştir. İngiltere 2002, Kanada ise 2003 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini benimsemiş, faaliyetlerini bu sistem çerçevesinde yürütmeye başlamışlardır. 2000 yılından bu yana OECD üyesi 30 gelişmiş ülke tahakkuk esaslı devlet muhasebe geçiş sürecini başlatmış, ama bunların sadece 22 tanesi tam anlamıyla geçiş sürecini tamamlayabilmiştir. OECD üyesi olmayan Malezya ve Tanzanya ise 2000 yılından itibaren merkezi yönetimlerinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kullanmaya başlamış, fakat başarılı olamayarak tekrar nakit esaslı sistemi kullanmaya başlamışlardır. Afrika’da ise Güney Afrika

²⁵² Andy Wynne; “Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting?”, **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:VI, No:1, 2007, p.26.

²⁵³ Adriana Tiron Tudor and Gheorghe Fatăcean, “The Reform Of The Romanian Local Public Governments Accounting In The Context Of The European Integration”, **United Nations Online Network in Public Administration and Finance** , Volume:25, p.2.

²⁵⁴ Wynne; p.26.

Cumhuriyeti 2003 yılında geçiş programını başlatmış ve bu konudaki çalışmalarını hala sürdüren ülkeler arasındaki yerini almıştır²⁵⁵.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine adaptasyon sürecini tamamlayan bazı ülkeler ve geçiş tarihleri aşağıda verilmiştir:

Tablo 3.1 – Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçen Ülkeler

Ülke	Adaptasyon Tarihi	Tahakkuk Esaslı Bütçe Kullanımı
İspanya	1989	Hayır
Yeni Zelanda	1993	Evet
İsveç	1993	Evet
Avustralya	1994	Evet
ABD	1998	Hayır
İngiltere	2002	Evet
Kanada	2003	Hayır
Finlandiya	2005	Hayır
Fransa	2006	Hayır

Kaynak: Andy Wynne; “Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting?”, **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:VI, No:1, 2007, p. 26.

Ekonomik büyüklük açısından önde gelen ülkelere Almanya, İtalya, Rusya ve Japonya ise henüz bu adaptasyon sürecini tamamlamamış ve tam anlamıyla bu sisteme adapte olamamışlardır²⁵⁶.

3.2. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

Geçiş süreci oldukça fazla zaman ve çalışma isteyen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, aşağıda belirtilen konularda getirdiği yeniliklerle, devlet muhasebesinin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Bu konular başlıklar halinde aşağıda verilmiştir.

²⁵⁵ Tudor and Fatacean; p.2.

²⁵⁶ Wynne; p.27.

3.2.1. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Geniştirilmesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi, genel bütçeli idareler ile katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Ama kamu kesimi sadece bu iki kurumdan ibaret değildir; özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kurumları, belediyeler gibi ellerinde mali kaynak tutan ve bunları kullanan kurumlar da mevcuttur. Nakit esaslı muhasebe sistemi bu kurumları kapsamadığı için, bu kurumların gerek bütçe uygulamasından aldıkları pay gerekse bütçe ile olan ilişkileri izlenememektedir. Bu durum milli ekonominin planlanmasının ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasının önünde bir engel oluşturmaktadır²⁵⁷.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile, nakit esaslı muhasebe sisteminde kapsam dışı bırakılan diğer kamu kurumları da sistem içerisine dahil edilmiştir. Böylece aşağıda verilen tüm kurumlar muhasebe sisteminin bir parçası haline getirilmiştir. Bu kurumlar şu şekilde sıralanabilir²⁵⁸:

- Genel bütçeli daireler.
- Katma bütçeli daireler.
- Bunlara bağlı döner sermaye ve onlar.
- Bütçenin transfer tertibinden aldığı ödeneklerle faaliyetini sürdüren özel bütçeli kuruluşlar.
- İl, ilçe ve belde belediyeleri.
- İl özel idareleri.
- Sosyal güvenlik kurumları.

3.2.2. Kayıtların Tahakkuk Esasına Göre Tutulması

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilgi kaydedilmemektedir. Bu nedenle de zaman ilerledikçe bu bilgilere ihtiyaç duyulsa bile ulaşılma ihtimali zamanla kaybolmaktadır. Kayıtların tahakkuk esasına göre tutulması

²⁵⁷ Ercan Çalış; “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, **Analiz Dergisi**, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, s.101.

²⁵⁸ Cevdet Küçük; **Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları**, Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınları, 2000, s.20.

ile birlikte nakit esaslı muhasebe sisteminin bu eksik yönü ortadan kaldırılmış olmaktadır.

Buna paralel olarak nakit esaslı bütçe uygulamalarında, bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve kaydedilip muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması gerekmektedir. Tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “yansıtma tekniği” kullanılması uygun olacaktır. Bu tekniğin kullanılması ile bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmiş olmaktadır. Aynı zamanda yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır²⁵⁹.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, devletin çeşitli faaliyetleri sonucu ortaya çıkan borcu gerçekleştiğinde gider; gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece, devletin varlıkları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır.

3.2.3. Devlet Faaliyetlerinin Muhasebe Sistemi Tarafından Kaydedilmesi

Nakit esaslı muhasebe sistemi bütçe odaklı bir sistemdir. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımamasını da beraberinde getirmektedir. Bu durum devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmayı engellemektedir.

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başlıca amacı devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesidir. Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile sistemin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, devlete ilişkin bütün mali bilgileri muhasebeden açık, doğru ve net bir

²⁵⁹ Erkan Karaarslan; “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, No.17, Temmuz 2002, s. 109.

şekilde öğrenme hakları vardır. Bu demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın da en temel gereğidir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Böylelikle muhasebeden elde edilen raporlarda geçmişten farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir²⁶⁰.

3.2.4. Maddi Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir mali yıl içinde alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile uygulanmaya başlanılacak muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bu eleştirileri karşılayacak şekilde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsamakta, yıl sonlarında amortisman ve gerekli durumlarda yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde raporlanmaktadır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmamaktadır²⁶¹.

3.2.5. Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesinin Sağlanması

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde üretilen rapor ve cetvellerden, bu borçların tutarını tam ve doğru bir biçimde görmek mümkün değildir. Hazine saymanlıklarının kesin mizanında devlet borçlarına ilişkin vade yapılarının görülememesinin yanı sıra gösterilen borç tutarları da sağlıklı değildir. Bu durumun nedenlerinden biri nakit esaslı muhasebe sisteminin yetersizliği iken, diğeri ise idari kararların sağlıklı alınamamasıdır. Çoğunlukla, tahakkuk birimi olan Hazine Müsteşarlığındaki borçlanma verilerinin

²⁶⁰ Karaarslan; “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, ss. 55-56.

²⁶¹ Kristina Lundqvist; **Accrual Accounting in Swedish Central Government**, Ekonomistyrningsverket (ESV), Volume:8, Stockholm, 2001, p. 7.

hazine saymanlıklarına iletilmemesi sonucu sorun ortaya çıkmaktadır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde ise bu borçların ve vade yapılarının devlet hesaplarında görülmesi sağlanmaktadır²⁶².

3.2.6. Vergi Harcamalarının Raporlanmasının Sağlanması

Vergi harcamaları vergi yapısı içinde kabul gören sınırdan sapmalar olarak tanımlanmaktadır. Bunlar vergi sistemi içinde verilen yardımlar ve sübvansiyonlar olarak düşünülebilir. Devletin ekonomik veya sosyal gerekçelerle çeşitli kesim ve gruplara diğerlerine göre bir vergi avantajı sağlaması şeklinde özetlenebilecek olan vergi harcamaları çok yaygın bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Çeşitli sektörleri teşvik amacıyla kullanılan vergi indirimleri, istisnaları, çeşitli sosyal grupları teşvik amacıyla çıkarılan muafiyetler veya vergi indirimleri tipik vergi harcamalarındandır. Bütçe dokümanları, sübvansiyonları doğrudan doğruya yansıtırken, harcama kararları süreci içinde vergi harcamaları dikkate alınmaz. Vergi ve doğrudan harcamalar göreceli olarak ayrı şekilde muamele görür. Bununla birlikte, bazı ülkeler vergi harcama analizlerini geliştirerek bütçe devresine entegre etmekte; yasama organına ve kamuya daha fazla bilgi vermektedirler.

Fransa, İspanya ve A.B.D.'de konsolide vergi harcamaları kanunlara göre talep edilmekte ve yasama organına sunulmaktadır. Kanada'da hükümet vergi harcamalarının tahmini değeri hakkında rapor hazırlamayı taahhüt etmiştir. Avustralya, Almanya ve İngiltere'de vergi harcamaları tahminleri düzenli olarak yasama organına sunulmaktadır.

Vergi harcamaları bir vergi politikası aracı olarak çok yaygın bir kullanım alanına sahip olmakla birlikte, bu nitelikteki harcamaların miktarı ve kapsadığı kesimler genellikle bilinmediği gibi aynı zamanda bu harcamalar bütçelendirilmemektedir. Halbuki kamuoyunun ve meclisin böyle bir karar sonucu toplumun hangi kesimlerine kaynak aktarıldığını bilmek en doğal hakkı olmalıdır veya böyle alınan bir kararın maliyetinin ne olduğunun bu karara katkıda bulunan insanlar tarafından önceden biliniyor olması esas olmalıdır²⁶³.

²⁶² Karaarslan; "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", s.57.

²⁶³ Emine Kızıldaş; IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001, ss. 160-161.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin adımlar atılmaktadır. Giderler Hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir.

3.2.7. Hesapların Sınıflandırılmasının Sağlanması

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir ve bu sistemde hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Ayrıca bu sistemde zaman ayırıcı hesaplara da yer verilmemektedir. Kullanılan hesap planlarındaki pek çok hesap muhasebe anlamında özelliğini yitirmiş ve niteliği itibarıyla farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilir hale gelmiştir. Özellikle borç hesaplarında kendini gösteren bu durum devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesinden ve gelişen borçlanma araçlarının getirdiği muhasebe ihtiyaçlarına nakit esaslı muhasebenin cevap verememesinden kaynaklanmaktadır²⁶⁴.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, hesaplara özelliklerine uygun birer kod numarası verilmekte ve belli bir kodla tanımlanan hesabın herkes için aynı şeyi ifade etmesi için standartlar geliştirilmektedir. Hesaplar niteliklerine göre gruplara ayrılmakta ve devletin varlık ve yükümlülükleri kısa dönem ve uzun dönem ayrımına tabi tutulmaktadır. Böylece tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile, nakit esaslı muhasebe sisteminden kaynaklanan kısıtlar ve eksiklikler ortadan kaldırılmaktadır²⁶⁵.

3.2.8. Muhasebe Sisteminin Detaya Sahip Olması

Nakit esaslı muhasebesi sistemi yeteri kadar detay göstermemektedir. Hesaplar alt hesaplara ayrılmamakta dolayısıyla da bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Nakit esaslı muhasebe sisteminin üzerinde odaklandığı bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktadır.

²⁶⁴ Abdurrahman Üçbaş; “5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2004, s. 56.

²⁶⁵ Üçbaş, s.56.

Gerekli bilgiler muhasebe dışı çalışmalarla elde edilmektedir. Bu da çift taraflı kayıt sisteminin doğruluğundan ve muhasebe tutarlılığından uzaklaşılması anlamına gelmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile oluşturulan hesap planı sayesinde, uygun bütçe kod yapısı ile birlikte tüm kullanıcıların tatminini sağlayacak ölçüde detay bilgiyi gösterme imkanı sunulmuştur. Giderler kurumsal, finansal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulacak ve gidere ilişkin istenilen detayda bilgi elde edilecektir. Diğer hesaplar da aynı standartlarda detaylandırılmaktadır²⁶⁶.

3.3. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ VE HESAP VERME SORUMLULUĞU

Yönetim olgusunun özünü oluşturan hesap verme kavramı, “*tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü*” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım çoğu kez iki farklı ve eşit olmayan grubu ima etmektedir. Bunlardan ilki sorumluluğu tevcih eden, ikincisi ise cevap verme yükümlülüğünü taşıyandır²⁶⁷.

Tanımı yukarıda verilen hesap verme sorumluluğu demokrasi kavramının da temelini oluşturmaktadır. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, açıklandığı anlamdaki hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta ve yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir²⁶⁸.

Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden,

²⁶⁶ Çalış; s.104.

²⁶⁷ “Modernizing Accountability Practices in The Public Sector”, [http:// www.tbs-sct.gc.ca/rma/account/OAGTBS_E.html](http://www.tbs-sct.gc.ca/rma/account/OAGTBS_E.html), Erişim Tarihi: 15 June 2005.

²⁶⁸ <http://www.muhasebat.gov.tr/muhasebe/reform/refl0.php>, Erişim Tarihi: 15 Aralık 2005.

raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır²⁶⁹.

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapıldığı ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği nelerin gitmediği sorgulanır. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, tarafsızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkanı doğmaktadır.²⁷⁰

Kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydetmek ve bu işlemleri özetleyerek mali raporları hazırlamak görevi devlet muhasebesine aittir. Bu nedenle muhasebe, bir çok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer aracı konumundadır. Nakit esaslı muhasebe sistemi yukarda anılan çeşitli nedenlerle bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır. Böylelikle yönetimin hesap verme sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirilmiş olmaktadır²⁷¹.

3.4. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN MALİ ŞEFFAFLIĞA KATKILARI

Mali disiplin sağlanması yolunda yapılan kamu mali yönetimi reformlarında, karşılaşılan en önemli kavramlardan biri şeffaflıktır. Aslında bu kavram klasik bütçe teorilerinde de *açıklık* ve *saydamlık* ilkeleri olarak yer almaktadır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde sosyal sorumluluk, makroekonomik istikrarın ve büyümenin sağlanması ve sürdürülmesinde yönetimin başarısı için büyük önem taşımaktadır. Hükümetlerin bu konuda başarılı olabilmesini sağlamakta ise şeffaflık

²⁶⁹ Necip Polat; “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:49, s.71.

²⁷⁰ Polat; s.71.

²⁷¹ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, s.63.

ilkesi anahtar bir rol oynamaktadır. Mali sistemde şeffaflık ilkesi özetle şöyle tanımlanmaktadır²⁷²:

“Şeffaflık, devletin mali işlemlerine ilişkin olarak aldığı kararlara (mali politika hedeflerine), devletin kamu hesaplarına ve mali projeksiyonlarına, söz konusu mali işlemlerin fonksiyonları ve yapısına ve de tüm bu işlemlerin uygulama sonuçlarına kamuoyu tarafından erişilebilmesi ve tüm bu bilgilerden kamuoyunun haberdar edilmesi anlamına gelmektedir.”

Mali şeffaflık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu, mali politikalarının oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Mali şeffaflık, verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve devlet faaliyetlerinin (kamu kesiminin iç ve dış faaliyetlerinin) karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Böylece devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir. Mali şeffaflık, görevlilerin sorumluluğunu arttırırken sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri arttırır²⁷³. Bunun yanında şeffaflık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir²⁷⁴.

Mali şeffaflık bunu uygulayan hükümetlere duyulan güveni sağlamlaştırmak, sürdürülmesi mümkün olmayan politikaların devam ettirilmesi halinde, politik riski arttırır. Hükümetlerin kredibilitesinin artmasıyla beraber, söz konusu hükümetler bu politikalar sonucunda mali piyasalarda ortaya çıkacak düşük maliyetlerden fayda

²⁷²Gürsoy Hürçan; **Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi**, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ağustos, 1999, ss.12-13.

²⁷³ George Kopits and Jon Craig; **Transparency in Government Operations**, IMF, Washington DC, January 1998, s.1.

²⁷⁴ Karaarslan; “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, s.64.

sağlayacaklardır. Kamuoyunu tam ve doğru biçimde bilgilendiren hükümetlerin makroekonomik politikaları daha büyük destek bulacaktır²⁷⁵.

Kamu sektöründe görev ve sorumlulukların açıkça tanımlanmasından sonra, bu görev ve sorumlulukları yerine getiren devletin çeşitli organları arasında koordinasyonun sağlanması ve bu ilişkilerden doğan faaliyet sonuçlarının şeffaflık ilkesi gereği açıkça kamuoyuna duyurulması gerekmektedir. Bu kapsamda, devletin merkez bankası ve kamu bankaları ile *yarı mali nitelikteki işlemleri* de kamuoyuna açıklanmalıdır. Bu tür işlemler, kamu yönetiminin herhangi bir faaliyetinin ekonomide meydana getirdiği etki ile aynı sonuçlar doğurduğundan; bu işlemlerin toplam mali denge içinde düşünülmesi gerekmektedir.

Kamu hesaplarının kayıt edilmesi ise nakit veya tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemleri kullanılmaktadır. Nakit esaslı kayıt tutma, ekonomi üzerinde nakit girişi veya çıkışı yaratan işlemlerin etkisinin hemen görülmesini sağlamaktadır. Ancak, nakit esaslı kayıt tutma, emanetlerin ve ayni kredilerin izlenmesini güçleştirdiği için, ekonomik işlemlerin makroekonomik etkilerinin orta ve uzun vadede de değerlendirilebilmesini sağlayan tahakkuk esaslı kayıt tutma daha iyi bir yöntem olarak değerlendirilmektedir.

Hem mali hem finansal raporlamada nakit esaslı muhasebenin yarattığı kısıtlar tahakkuk esaslı muhasebeye doğru geçişe neden olmaya başlamıştır. Harcama emanetleri, gerçekleşmesi beklenen yükümlülükler ve nakit dışı operasyonlar, ekonomide, nakit esaslı muhasebe kaydından önce etki yaratmaktadır. Bu etkiler tahakkuk esaslı muhasebede ve makroekonomik politikalar üretilmesinde dikkate alınmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe hükümetlere kaynakların ne kadar etkin kullanıldığını ve yönetimin etkinliği hakkında da bilgi vermektedir. Kamu yönetiminde yenilik yapan ülkeler bu etkilerinden dolayı tahakkuk esaslı muhasebeye geçmişken bazıları da geçiş için çalışmalar yapmaktadırlar.

Devletin varlıklarının ve yükümlülüklerinin tanımlanması ve değerlemesi şeffaflık ilkesi ve devlet bilançosunun çıkarılması bakımından çok önemlidir. Varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesinde kullanılan muhasebe teknikleri açıkça ifade edilmelidir. Finansal varlıklar nakit esaslı sistemde raporlanmalıdır. Bu arada devletin varlık ve yükümlülükleri arasındaki farkı gösteren net değer hesaplanması yönünde de

²⁷⁵ Hürkan; s.18.

alışmalar bulunmaktadır. Fakat şu aşamada pek çok ülkede bu tahminlerin yapılması zordur²⁷⁶.

Devletin yükümlülükleri tanımlanırken, geleceğe ilişkin olarak taahhütler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler de bu kapsamda ele alınmalıdır. Taahhütler, devletin yatırıma ilişkin işlemlerinden ve cari işlemlerinden kaynaklanabilmektedir. Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ise, Hazine'nin verdiği garantili borçlar, mevduatlar için verilen hazine garantileri, şirket kurtarma faaliyetleri olarak sıralanabilir. Bu tür yükümlülüklerin raporlanması gerekmektedir.

Verilen bu açıklamalar ışığında muhasebe sisteminde şeffaflığın sağlanmasıya yönelik yapılması gerekenlerin zeti aşağıda verilmiştir:²⁷⁷

Kapsam

- Devletin tüm fonksiyonlarını kapsamalıdır. Kamu kesimi genel dengesindeki tüm kurumlar kapsam dahilinde olmalıdır.
- KİT'lerin ve kamu bankalarının yarı mali nitelikteki işlemlerini kapsamalıdır.

Kayıt Tutma Esası

- Tahakkuk esaslı sistem kullanılmalıdır (emanetlerdeki değişim, borçlanmanın iskonto edilmiş maliyeti ve aynı işlemler kapsanmalıdır).
- Buna ek olarak nakit bazda kayıtlar da bulunmalıdır.

Değerleme ve Tanımlama

- Devletin varlıklarının ölçülmesi (yatırımları ve amortismanı kapsayacak)
- Devletin yükümlülüklerinin llmesi
- Taahhütler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında bilgi
- Net değerin tahmini

Sınıflandırma

- Gelirin alt dağılımı

²⁷⁶ Hürcan; s.20.

²⁷⁷ Hürcan; s.20.

- Harcamaların fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya göre dağılımı

Sonuç olarak mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca, mali bilgiler aracılığı ile kamuoyuna açık ülke ekonomisinin, daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesi sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkılar şu şekilde sıralanabilir²⁷⁸:

- Genel yönetim sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.
- Tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş borçların tespitine güvenilir dayanak sunulmaktadır.
- Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınacak ve raporlanmaya başlanılacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenecektir.
- Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecektir.
- Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunmaktadır.
- Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır. Bunun yanı sıra devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir.

²⁷⁸ İsmail Hakkı Çakır; "Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü", **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara-2006, ss.49-50.

- Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında bilgi edinilmeye, karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapılmaya başlanılacaktır.

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf hesap verme düzenlemelerindeki şeffaflığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin şeffaflığı sorunu da gündemdedir. Özellikle ortaklık biçiminde yürütülen kamu hizmetlerine ilişkin performans bilgilerinin kamuya açık olmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir²⁷⁹.

3.5. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine adaptasyon süreci ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Geçiş süreci kısa, normal veya uzun süreli olabilmektedir. Kısa süreli geçiş süreci, bir yıl ile üç yıllık bir zaman dilimini kapsamakta, normal geçiş süreci dört yıl ile altı yıl, uzun geçiş süreci ise altı yıldan daha uzun zaman alabilmektedir.

Kısa geçiş sürecinde adaptasyon sürecini tamamlayan ülkelerde, özellikle güçlü bir politik destek ve yeterli düzeyde personel bulunduğu belirlenmiştir. Normal geçiş sürecinde sistemi oturtan ülkelerde ise, detaylı uygulama planlarının hazırlanması, muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve yeni muhasebe sisteminin kurulup test edilmesi gibi faaliyetler uzun zaman aldığı için kısa sürede geçiş işlemleri tamamlanamamış ve normal geçiş sürecinde sisteme adapte olunabilmiştir. Bazı ülkelerde ise, özellikle üst yönetimin değişiklikleri göz ardı etmesi, politik ve bürokratik

²⁷⁹ Çakır; s.50.

destek verilmemesi ve gerekli eğitim faaliyetlerinin uzun sürmesi nedeniyle geçiş süreci altı yılı aşabilmektedir²⁸⁰.

3.5.1. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Yarattığı Riskler

Nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişte birtakım riskler mevcuttur ve geçişin maliyeti ve faydaları gerektiği gibi anlaşılamamaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, devlet muhasebesi alanında son yirmi yıl içerisinde birçok ülke tarafından hayata geçirilmeye çalışılan en önemli sistem olarak dikkat çekmektedir. Bununla birlikte bu sistemle ilgili tartışmalar ve çalışmalar devam etmesine karşın, eksiksiz bir kamu sektörü tahakkuk muhasebe sistemi ve standartlarının henüz mevcut olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca mevcut olan bazı temel standartların yorumlanması ve uygulanması için çağdaş kararlar alınması gerekmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), IMF, Dünya Bankası, Asya Kalkınma Bankası ve diğerlerinin desteği ile bir dizi kamu sektörü standardı geliştirilmiştir. Kamu Sektörü Komitesi (PSC) şimdiye kadar özel sektör standartlarına dayanan bir dizi standart üretmiş ve şimdi kamu sektörüne özel konulara değinmeye başlamıştır ve bu konuda da 21 adet standart üretmiştir. Aynı şekilde GFSM 2001, ESA95 ve SNA93 gibi sistemler, devlet mali istatistikleri hazırlanması ve devlet muhasebesi ile ilgili çalışmalar sonucu ortaya çıkan düzenlemelerdir. Ama tüm bu düzenlemelerin mevcut olması, bu alanda geliştirilen standartların tüm ihtiyaçlara cevap verdiği anlamına gelmemektedir²⁸¹.

Bazı ülkelerde tahakkuk muhasebesiyle ilgili bazı yanlış anlamalar vardır ve neyin gerekli olduğunun tam olarak anlaşılmamasının tüm sürece zarar vermesi uluslararası muhasebecilik mesleği ve çok taraflı kredi kurumları gibi tahakkuk sistemine geçişin öncüsü olanlar için bir risktir. Sonuçta mevcut kazançlar kaybedilebilir ya da ciddi bir şekilde gecikebilir. Çağdaş muhasebe anlayışına sahip gelişmiş ülkelerde bile, yönetimlerin standartları kendi siyasi amaçlarına uydurmak amacıyla değiştirmeye çalışmalarına ilişkin her zaman mevcut bir risk bulunmaktadır. Muhtemel örnekler emekli maaşı maliyeti, bîlânço dışı işlemler gibi uzun vadeli yükümlülüklerin uygulanması ile ilgilidir. Hükümetlerin bilgi sunmak için siyasi teşvikleri vardır ve bu

²⁸⁰ **Transition To The Accrual Basis Of Accounting: Guidance For Governments And Government Entities**, IFAC Public Sector Committee, Study 14 April 2002, p.24.

²⁸¹ Hassan A. G. Ouda; "Accrual Accounting Principles And Postulations In The Public Sector: Rhetoric Or Reality", **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:VI, No:1, 2007, p.39.

anlamda kendi mali sonuçlarını en cazip şekilde sunmak isteyen şirketlerin yönetim kurullarıyla karşılaştırılabilir. Özel sektörde en son ortaya çıkan olaylardan alınan dersler bu olayların tekrarlanmamasını sağlamak amacıyla kamu sektörünü fazlasıyla motive etmelidir²⁸².

3.5.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısını etkileyen birçok faktörün varlığından söz etmek mümkündür. Bu faktörlerle ilgili yapılacak çalışmalar ve düzenlemeler, geçiş sürecinden itibaren sistemin başarısını doğrudan etkileyecektir. Sistemin başarısı üzerindeki faktörler şu şekilde sıralanabilir:²⁸³

- Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması
- Özel Muhasebe Yaklaşımları
- Geçiş Sürecinde Profesyonel ve Akademik Destek Alınması
- Politik ve Bürokratik Destek Alınması
- Çalışanların Motivasyonunun Sağlanması
- Yeterli Teknolojik İmkânların Sağlanması

3.5.2.1. Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması

Kamu kesimi yeniden yapılandırılma çalışmaları, farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Yeniden yapılanma çalışmalarında; kaynak kullanımında etkinliğin artırılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, bütçe açıklarının ve kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması gibi yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır²⁸⁴.

Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ile birlikte kamu yönetiminin ayrılmaz parçası olan kamu mali yönetimi anlayışında da önemli bir değişim süreci yaşanmıştır. Kamu mali

²⁸² Noel Hepworth; “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”, pp.37-38.

²⁸³ Hassan A.G. Ouda; “Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector”, **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:IV, No:1, 2004, p.81.

²⁸⁴ Yılmaz ve Susam; s.114.

yönetimi alanındaki bu değişimin ana eksenlerinin; kamuda makro mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki ve esneklik verilmesi ve kaynak kullanımı ve yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu söylenebilir.

Daha etkin bir devlet arayışı, beraberinde etkinliğin ne şekilde ölçüleceği ve nasıl değerlendirileceği sorularını da gündeme getirmiştir. Etkinliğin ölçülmesi ve değerlendirilmesi ise, öncelikle hedeflerin ortaya konmasını ve bu hedefleri gerçekleştirmek üzere stratejik bir plan yapılmasını, plan ile ilişkilendirilen bir bütçe hazırlanarak planların uygulamaya geçirilmesini ve nihai olarak etkinliği ortaya koymak üzere sürecin bir bütün olarak değerlendirilmesini gerekli kılar. Bu süreçte sorumlulukların belirlenerek hesap verme mekanizmalarının tesis edilmesi, şeffaflığın sağlanması, muhasebe sisteminin doğru ve değerlendirmeye esas bilgiler üretmesi, kontrol ve denetim mekanizmalarının sağlıklı işlemesi etkinliğin sağlanmasında hayati önem arz etmektedir²⁸⁵.

Yeni kamu mali yönetim anlayışı ile saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans yönetimi ve bu faktörlerin yerine getirilmesinde önemli bir araç olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ön plana çıkmıştır. Bu nedenle, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin, bir mali raporlamadan daha fazlası olduğu kabul edilmelidir. Tahakkuk muhasebesi mali yönetimin tüm süreciyle ilgilidir²⁸⁶.

Yeni kamu mali yönetim sistemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi birbirini tamamlayan bir bütünün iki parçası gibidir. Bu sistemlerden birinin başarısı, diğer sistemin başarısı ile doğru orantılıdır. Yeni kamu mali yönetim sisteminin başarısı ve bu başarının ölçümünde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kilit rol oynamaktadır. Aynı şekilde tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması için kamu mali yönetim sisteminde görev ve sorumlulukların adil ve uygun bir şekilde tanımlanması

²⁸⁵ Bayram Barun; Mustafa Ekinci; Özlem Temizel, “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü”, 22. Türkiye Maliye Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, 9-13 Mayıs 2007, www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/program.pdf, s.2.

²⁸⁶ Noel Hepworth; “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”, p.38.

gerekmektedir. Ayrıca, kamu mali yönetim sistemi tüm çalışanları motive ve teşvik edici yönde tasarlanmalıdır²⁸⁷.

Tahakkuk muhasebesine geçiş, kamu mali yönetimi reform sürecinin bir parçası olmalıdır. Bu nedenle eğer bir ülkenin kamu görevlilerinin hizmet koşullarını değiştirmemeye ya da hizmetleri özel sektöre devretmemeye ya da kamu varlıklarını elden çıkarmamaya ilişkin bir politikası varsa bu durum tahakkuk muhasebesine geçişin ortaya çıkardığı faydaları sınırlar. Tahakkuk muhasebesinin, kullanılan kaynakların maliyetleri konusunda daha doğru bir rapor sağlama gibi yararları da vardır. Ancak bu reformların kabul edilmesiyle daha güvenilir bilgidен yararlanmak için siyasi ya da idari bir istek yoksa tahakkuk muhasebesine geçişe ilişkin destek çok az olur²⁸⁸.

3.5.2.2. Özel Muhasebe Yaklaşımları

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş sürecinde göz önünde bulundurulması gereken en önemli faktör, muhasebe işlemlerine yön verecek olan devlet muhasebe standartlarının ve muhasebe yaklaşımlarının geliştirilmesidir. Uluslararası alanda IFAC tarafından kamu kesimine yönelik muhasebe standartları geliştirilmiştir. Bu standartlar paralelinde, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçen veya bu konuda çalışmalarını yürüten ülkelerin bu standartlarla uyumlu ülke standartlarını geliştirmeleri gerekmektedir. Ayrıca bu ülkeler tarafından, tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte getirilen, maddi duran varlıkların kayıt altına alınması, amortisman ayrılması, yeniden değerlendirilmesi, kamu borçlarının ödeme imkanı olmasa bile kayıt altına alınması vb. konularla ilgili muhasebe yaklaşımları ortaya konulmalıdır.

Duran varlıkların kayıt altına alınması ile ilgili iki tür yaklaşımdan bahsetmek mümkündür. Bunlardan ilki *sıfır tabanlı yöntem* ve ikincisi ise *değerleme yöntemi*'dir. Sıfır tabanlı yöntem adından da anlaşılacağı üzere, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi öncesi elde edilen varlıkların kayıt altına alınmamasını benimseyen yöntemdir. Yeni düzenleme öncesi muhasebe dışında izlenen varlıklar yok kabul edilir ve yeni edinilen varlıklar kayıt altına alınır. Değerleme yöntemi ise, yeni kurulan sistem öncesinde elde

²⁸⁷ Sheila Ellwood and Andy Wynne, "The Transition to Accrual Accounting in Context", Public **Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:III, No:2, 2003, p.75.

²⁸⁸ Hepworth, "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", p.38.

edilen varlıkların da kayıt altına alınması öngörülmektedir. Bu varlıkların değer tespiti uzman personellerden kurulacak bir komisyonla veya diğer yöntemlerle yapılabilecektir. Değer tespiti yapılırken öncelikle varlıkla ilgili varsa *tarihi değere* bakılmalıdır. Bu varlıklarla ilgili olarak, tarihi değer elde edilememişse o zaman ikinci alternatif olarak *sigorta değeri* esas alınabilir. Son olarak bu varlıkla ilgili sigorta değeri de yoksa o zaman *piyasa değeri (pazar değeri)* araştırılmalı ve pazar değeri esas alınarak varlık kayıt altına alınmalıdır.

Sıfır tabanlı yöntem, uygulama açısından oldukça kolay bir yöntem olmasına karşın, sisteme geçiş tarihinden önce edinilen varlıkları kapsam dışına tuttuğu için sağlıklı sonuçlar vermeyecektir. Ayrıca bu yöntem kullanılarak çıkarılan finansal tablolar devletin gerçek durumunu yansıtmayacaktır. Değerleme yöntemi ise uygulama açısından zor bir yöntemdir, fakat elde edilen sonuçlar bakımından sıfır tabanlı yöntemle göre çok daha üstündür. Dolayısıyla bu yöntem kullanılarak çıkarılan finansal tablolar çok daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar vermektedir²⁸⁹.

Diğer önemli bir nokta ise askeri varlıkların, kültürel (tereke) varlıkların, yer altı ve yerüstü kaynakların kayıt altına alınıp alınmayacağı konusudur. Eğer bu varlıklar kayıt altına alınacaksa, muhasebe açısından ne tür yaklaşımlar ortaya konulması gerekmektedir. Sistemin başarısı bu sorunun cevaplandırılması ve bu konularla ilgili muhasebe yaklaşımlarının da ortaya konulmasına da bağlıdır²⁹⁰.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile getirilen yeniliklerden biri de, kamu borçlarının ödenmese bile kayıt altına alınmasının sağlanmasıdır. Zamanında ödenmeyen yükümlülükler veya ertelenmiş giderler olarak da ifade edilen bu borçlar, aslında ekonomide devlete olan güvenin azalmasına, devlet mal ve hizmet sağlayanları devleti finanse eder duruma getirmesine, yatırımların azalmasına vb. sorunlara neden olmaktadır. Mali imkânsızlık ve ödenek yetersizliği nedeniyle yerine getirilemeyen bu yükümlülüklerin, en azından yeni oluşturulan sistemle kayıt altına alınması devletin yükümlülüklerini bilmesi noktasında önem arz etmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinde benimsenen yöntemlerin başında, ödeneklerin sağlanmasının ardından hak sahiplerine ödeme yapılması şeklindedir. Eğer ödenek yetersiz ise kayıt sırasına

²⁸⁹ Hamdi Gülşen; “Muhasebe Dışı İzlenen Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınmasına Yönelik Bir Değerlendirme”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:33, Temmuz-Eylül, 2006, s. 102.

²⁹⁰ **The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments**, European Federation of Accountants (FEE), www.fee.be/publications/main.htm under Public Sector, 2003.

göre ödeme yapılabilir. Burada dikkat edilmesi gereken hususların başında kayıt sırasına göre ödeme yapılması ve kayıt sırasının kesinlikle bozulmamasıdır. Bazı ülkelerde politik veya siyasi güçler bu konuda sisteme müdahale etmeye çalışmaktadır. Bu konuda en önemli görev üst yönetime düşmektedir. Üst yönetimin çalışanlara bu konuda destek olması ve sisteme dışarıdan müdahale edilmesinin önüne geçmesi hayati önem teşkil etmektedir²⁹¹.

Sonuç olarak tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş öncesinde, ülkelerin bu standartlar ışığında muhasebe yaklaşımlarını ortaya koymaları ve özellikle aşağıda verilen konularla ilgili işlemlerin nasıl yapılacağı hususunda genel kabul görmüş standartların ve yaklaşımların belirlenmesi gerekmektedir²⁹².

- Duran varlıkların kayıt altına alınması ile ilgili yaklaşımlar,
- Amortisman ile ilgili yaklaşımlar,
- Ertelenmiş giderler ile ilgili yaklaşımlar,
- Arazi arsa, tesis, makine ve teçhizatın ölçülmesi ve belirlenmesine yönelik yaklaşımlar,
- Askeri varlıklarla ilgili yaklaşımlar,
- Altyapı varlıkları ile ilgili yaklaşımlar.

3.5.2.3. Politik ve Bürokratik Destek Verilmesi

Politik ve bürokratik destek verilmesi, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarı ile uygulanmasında hayati bir rol üstlenir. Özellikle politik destek, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde değişimin kabullenilmesi noktasında önem taşımaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde politik yapı gelişmiş ülkelere göre daha katıdır. Üstelik gelişmekte olan ülkelerde demokratik sistem, gelişmiş ülkelere nazaran tam anlamıyla oturmamıştır ve politikacılar gücü ellerinde bulundurmakta, çoğu zaman her istediklerini yaptırabilmektedirler.

²⁹¹ Baki Kerimoğlu; “Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin Hazırlanması ve Kamuoyu İle Paylaşılması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:34, Ekim-Aralık, 2006, s. 32.

²⁹² The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments; www.fee.be/publications/main.htm.

Hükümetin yapısı da yine tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinde etkili olan bir faktördür. Tek partinin hükümette bulunması ile koalisyon hükümetinin varlığı sistem üzerinde farklı etkiler yaratmaktadır. Tek partinin hükümette bulunması durumunda reform kararı daha kolay alınabilmekte ve süreç daha hızlı bir şekilde kurulabilmektedir. Politik destek, hem yürütme organının hem de parlamentonun desteğini kapsamaktadır. Çünkü her iki organın da, sürecin başarısı üzerinde farklı ve önemli görevleri bulunmaktadır.

Hem yürütme organı, hem de yasama organı (parlamento) tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarısında önemli rol oynamaktadır. Yürütme organı yani hükümet, devletin faaliyetlerinin sürdürülmesinden ve bu faaliyetlerle ilgili kararların alınmasından sorumludur. Aynı zamanda yapılan çalışmalara ilişkin raporların parlamentoya sunulması da hükümetin görevleri arasındadır. Özellikle tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş kararının alınması ve geçiş sürecinin tamamlanması faaliyetlerini yürütme organı yerine getirmektedir. Sonuçta bu faaliyetlerden sorumlu olan Maliye Bakanlığı'dır ve bu bakanlık da hükümetin bir parçasıdır. Parlamento ise, yürütme organının faaliyetlerini denetlemekten sorumludur. Yukarıda görevleri ve sorumlulukları verilen yürütme ve yasama organları, özellikle tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş sürecinde ihtiyaç duyulan kanunların çıkarılması ve mevzuatta yapılacak değişiklikler için kilit rol oynamaktadırlar. Bu nedenle güçlü bir hükümet ve güçlü bir parlamento desteği ile alınan reform kararı ve çıkarılan kanunlar yeni sistemin başarıyla uygulanmasını sağlamaktadır²⁹³.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş sürecini başarıyla tamamlayan ülkeler arasında yer alan Yeni Zelanda hükümeti, bu konu ile ilgili en iyi ve çarpıcı örnektir. 1989 yılında Yeni Zelanda parlamentosu tarafından çıkarılan Kamu Mali Kanunu, uzun çalışmalar ve oldukça yüksek bir katılım sonucu oluşturulmuştur. Bu çalışmalarla ilgili olarak parlamentoda sistemle ilgili bütün konular görüşülmüş ve parlamento içinden çok az muhalefet gelmiştir. Sonuç olarak tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ihtiyaç duyduğu yasal düzenlemeler büyük bir çoğunluğun onayıyla yerine getirilmiştir²⁹⁴. Ayrıca Avustralya ve İngiltere'de yapılan reformlarda da hükümet ve parlamento tarafından verilen politik desteğin sistemin başarısı üzerinde oldukça etkili olduğu tespit

²⁹³ Hassan A.G. Ouda; "Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector", p.88.

²⁹⁴ Ian Ball; "Initiatives in Public Sector Management and Financial Management: The New Zealand Experience", **Arthur Andersen**, 1994, p.52.

edilmiştir. OECD tarafından desteklenen geçiş süreci ile ilgili çalışmalarda da, reform süreci üzerinde üst düzey politik desteğin önemli olduğu vurgulanmıştır²⁹⁵.

Politik destek, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarısı üzerinde oldukça önemli fakat tek başına yeterli bir faktör değildir. Politik desteğin yanısıra bürokratik destekte sistem üzerinde önemli bir etkidir. Değişimin başından sonuna kadar, bürokrasinin üzerine düşen görevleri yerine getirmesi oldukça önemlidir²⁹⁶. Tahakkuk esaslı sistemin başarısında en kritik noktalardan biri de, üst yönetimin ve politikacıların sistemin bir parçası olarak sorumluluk almalarıdır. Sistemin başarıyla uygulanmasında, yöneticilerin ve politikacıların reform sürecine sahip çıkarak, tüm birimleri cesaretlendirmeleri önemli bir etkidir²⁹⁷.

3.5.2.4. Geçiş Sürecinde Profesyonel ve Akademik Destek Alınması

Kamu sektörünün finansal raporlama amaçlarının belirlenmesinde, sektörün doğası ve çevresinin özellikleri hayati bir rol oynar. Devlet muhasebesinin temel prensipleri ve standartlarının; faaliyet gösterilen çevre ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin hizmet etmesinin beklendiği amaçlar bağlamında anlaşılması ve oluşturulması gerekmektedir. Bu amaçla, özel sektör Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin (General Accepted Accounting Principles – GAAP) kamu sektöründe kullanılması için Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin kamu sektörünün şartlarını dikkate alacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum muhasebe prensip, standart, usul ve uygulamalarının, kamu sektörünün kendine has doğası ve amaçları ile uyumlu olmaları gereğini doğurur. Bu noktada, akademik çevreler ve profesyonel uygulayıcılar yeni muhasebe düzenlemeleri önererek, önerilen muhasebe standartlarını değerlendirip, haklarında fikir beyan ederek ve hesap usul ve uygulamalarının geliştirilmesine yardımcı olarak hayati bir rol oynayabilirler²⁹⁸.

²⁹⁵ Malcolm Holmes and David Shand, "Management Reform: Some Practitioner Perspectives on The Past Ten Years", **Governance: An International Journal of Policy and Administration**, Volume:8, No:4, October 1995, p.574.

²⁹⁶ Ouda, "Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector", p. 88.

²⁹⁷ Hans-Gerd Ridder; Hans-Jürgen Bruns; Fabian Spier, "Analysis of Public Management Change Processes: The Case Of Local Government Accounting Reforms in Germany", **Public Administration Volume:83**, No. 2, 2005, p.465.

²⁹⁸ Ouda, "Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector", p.90.

Bu noktada konunun daha iyi anlaşılması, aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine başarılı bir şekilde geçebilmek için profesyonel uygulayıcıların ve akademik çevrelerin desteğinin ne denli önemli olduğunun görülmesi için, Yeni Zelanda örneğinin verilmesi yerinde olacaktır.

Yeni Zelanda Muhasebeciler Derneği, kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe sistemi için uygun zeminin hazırlanması ve sistemin uygulanması sürecinde hayati bir rol oynamıştır. Muhasebe alanında standartlar düzenleyen tek kurum olan YZ Muhasebeciler Derneği, kamu sektöründe mali kontrol ve hesap verebilirliği geliştirmek amacı ile prensipler oluşturmak için harekete geçmiş ve bu konuda çalışmalar başlatmıştır²⁹⁹. Ağustos 1981’de Muhasebeciler Derneği, kamu varlıklarının muhasebesi ve raporlanması konusundaki problemleri ele almak için bir “Kamu Sektörü Çalışma Grubu” kurmuş ve “Kamu Sektörü Muhasebe Komitesi (KSMK)” adını alacak olan bu gruba, kamu sektörü muhasebe standartlarının taslaklarının hazırlanması görevini vermiştir³⁰⁰.

KSMK (Kamu Sektörü Muhasebe Komitesi) çok sayıda taslak metin yayınlamıştır. Konuyu tartışan yazıların eşlik ettiği bu taslak metinler kamu sektörünün dışından ya da içinden, ilgilenen tarafların konuyla ilgili fikir beyan etmelerine ön ayak olmuştur. İlgili tarafların öneri ve yorumları sözü edilen taslakların oluşturulması ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynamıştır. Taslaklar, konuyla ilgili konferansların, seminerlerin ve çalışma gruplarının geniş katılımlı tartışma ortamlarının bir sonucu olarak oluşturulmuştur. YZ Muhasebeciler Derneği, Temmuz 1987 de “ Kamu Sektörü Muhasebe Kavramları Raporu” başlıklı, kamu sektöründe muhasebe reformu çalışmalarının köşe taşı niteliğinde bir çerçeve çalışması yayınlamıştır. Yukarıda da anlatıldığı üzere profesyonel uygulayıcılar olarak YZ Muhasebeciler Derneği ve diğer ilgili taraflar (Akademik çevreler dahil) kamu sektörü muhasebe sistemi reformuna çok önemli destekte bulunmuşlardır³⁰¹.

²⁹⁹ Miah, N.; “Attempts at Developing a Conceptual Framework for Public Sector,” **Financial Accountability & Management**, Vol. 7 No. 2, Summer 1991, p.56.

³⁰⁰ Miah; p.56.

³⁰¹ Ouda; “Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector”, p.91.

3.5.2.5. Eğitim ve Motivasyonun Sağlanması

Kamu mali yönetim sisteminde reform, politik ve bürokratik destek, profesyonel ve akademik destek, özel muhasebe yaklaşımları gibi temel faktörlerin yanında; çalışanların eğitimi ve motivasyonunun sağlanması tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarı ile uygulanmasında önemli bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Çalışanların yeterlilik düzeyi, motivasyonu, teşvikler ve verilen eğitimler değişim sürecinin çok önemli bir parçası olarak görülmektedir. Bu şekilde, sistemin temelini oluşturan insan faktörü göz ardı edilerek değişimin başarılı olmasını beklemek hayalden öteye gitmeyecektir.

Kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamalarında, insan faktörü ile ilgili aşağıda verilen değişik sorunlarla karşılaşılması muhtemeldir³⁰²:

- Nitelikli insan kaynaklarının yetersizliği,
- Değişime karşı direnç,
- Yeni sistemin faydaları hakkında çalışanların bilgilendirilmemesi ve yetersiz motivasyon.

Nitelikli İnsan Kaynaklarının Yetersizliği: Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini uygulayan çeşitli ülkeler incelendiğinde; devlet muhasebesinin gerektirdiği ileri düzey bilgi ve birikime sahip çalışanı bulunan ülke sayısının oldukça az olduğu görülmüştür. Özellikle gelişmekte olan ülkeler, devlet muhasebesi konusunda eğitim almış muhasebe çalışanlarının yetersiz olması nedeniyle ciddi problemlerle karşı karşıya kalmışlardır³⁰³. Bu nedenle, muhasebe çalışanlarının eğitim ihtiyacı, özellikle tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçen veya geçmeyi planlayan ülkeler açısından göz önünde bulundurulması gereken önemli bir unsurdur. Mevcut çalışanlara gerekli ve yeterli eğitimler verilerek bu sorunun üstesinden gelinebileceği gibi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi konusunda eğitim almış yeni çalışanlar istihdam edilerek de bu sorun aşılabilmektedir³⁰⁴.

Değişime Karşı Direnç: Genellikle, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulama sürecinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri de çalışanların değişime karşı direnç göstermesidir. İş yükünün artmasına yönelik endişeler, sorumlulukların artacağı yönündeki beklentiler ve mevcut konumlarını kaybetme endişeleri çalışanları yeni

³⁰² **Accrual Accounting in Developing Countries**; United Nations, 1984, p.55.

³⁰³ **Accrual Accounting in Developing Countries**; United Nations, p.55.

³⁰⁴ Ouda; "Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector", 92.

sisteme karşı direnç göstermeye iten nedenler olarak görülmektedir³⁰⁵. Bu sorunun aşılması için, yeni sistemle birlikte getirilen yeniliklerin ve sistemin faydalarının çalışanlara aktarılması gerekmektedir. Özellikle sistemin başarısı üzerindeki en önemli faktör olan çalışanların motivasyonun sağlanması ve değişimi kabul etmeleri, sistemin öneminin onlara doğru bir şekilde aktarılması ile sağlanabilecektir.

Bilginin yayılmasının en iyi yollarından biri de seminer ve konferanslardır. Bu nedenle, çalışanların tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimsemesi ve anlayabilmesi için sürekli eğitimlerin yanı sıra, seminerler ve konferansların düzenlenmesi gerekir. Verilen seminerlerle bilginin paylaşımı sağlanacak ve en alt kademedен en üst noktaya kadar tüm çalışanlar yeni sistem hakkında bilgilendirilebilecektir. Sistemin çalışanlar tarafından tam ve doğru olarak anlaşılması ile birlikte, sistem üzerindeki en önemli sorunlardan biri olan değişime karşı direnç sorunu aşılabilecektir³⁰⁶.

Yeni Sistemin Faydaları Hakkında Çalışanların Bilgilendirilmemesi ve Yetersiz Motivasyon: Motivasyon, özellikle değişim sürecinin başarısında, etkili ve verimli bir anahtar konumundadır. Bu nedenle muhasebe sisteminde, çalışanların yeni sisteme karşı direnç göstermemelerine karşın, yeni sistemle ilgili olarak yeteri kadar motive edilmemiş olmaları, önemli bir sorun olarak ortaya çıkacaktır³⁰⁷.

3.5.2.6. Yeterli Teknolojik İmkânların Sağlanması

Faaliyetlerin etkin yönetimi için, gerekli bilginin bir araya getirilmesi ve iletilmesi en önemli adımdır. Bilgi teknolojisinin yetersiz olması, faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesinin önünde önemli bir engel teşkil etmektedir. Devlet muhasebesi alanında da benzer durumlar söz konusudur. Bilgi teknolojisinin yetersiz olması, muhasebe sisteminin daha ağır, daha yavaş ve evraka dayalı olarak çalışmasına yol açmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde temel amaçlardan biri, karar verme sürecini destekleyecek geliştirilmiş bilgiyi zamanında sunmaktır. Dolayısıyla bilgi teknolojisindeki bu yetersizlik temel amaçlardan birinin yerine getirilmesini engellemektedir. Bilgi teknolojisinin önemi konusunda gelişmiş ve gelişmekte olan

³⁰⁵ **Accrual Accounting in Developing Countries**; United Nations, p. 55.

³⁰⁶ Lundqvist; p.27.

³⁰⁷ Graham Scott; "Government Reform in New Zealand," **International Monetary Fund**, Washington DC, October 1996.

lkeler açısından herhangi bir farklılık yoktur. Bilgi teknolojisine bağlı olarak geliştirilen yazılım olmadan, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulamasından söz edilmez.

Yazılım ve diğer donanımın kurulum aşamasında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler sistemin kurulum aşamasından itibaren, bütün donanım ve yazılımlarını, sisteme uygun şekilde yeniden yapılandırmak zorunda kalacaklardır. Bu da birçok ülke için önemli bir maliyet unsuru olarak ortaya çıkacaktır. Bu nedenle özellikte gelişmekte olan ülkelerde, bilgi teknolojisinin geliştirilmesi için hem mali, hem de teknik anlamda uluslararası destek gerekmektedir³⁰⁸.

3.5.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş için n Koşullar

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı üzerinde etkili olan diğer faktörler ve n koşullar aşağıda maddeler halinde verilmiştir:

3.5.3.1. Danışma ve Kabul

Danışma ve kabul, tahakkuk muhasebesinin uygulanmaya konulmasında vazgeçilmez unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar olmadan reformlar anlaşılamaz ve kabul edilemez. Maliye bakanlığının “yönet ve kontrol et” yaklaşımına gerek yoktur. Başarılı bir uygulama için kurumun kültürel olarak hazırlıklı olması gerekir ve geniş anlamda uygulamanın maliyeti ve değişikliklerin getireceği yararları fark etmeye ve kabul etmeye istekli olmalıdır. Ayrıca sivil kamu hizmetleri de reformların devletteki mali yönetim sorumluluğunu değiştireceğini kabul etmelidir. Kabul dar bir teknokrat grubunun ötesine gemelidir³⁰⁹.

³⁰⁸ Ouda, “Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector”, s. 69.

³⁰⁹ “The Adoption of Accrual Accounting And Budgeting By Governments (Central, Federal, Regional And Local)”, **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:V, No:1, 2005, p.87.

3.5.3.2. Devlet Denetçilerinin Desteği

Tahakkuk esaslı muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanması sadece sistemin dış denetçi tarafından desteklenmesine bağlı değildir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hem karmaşık sistemler hem de yeni kararlar gerektirdiğinden (örneğin; varlık değerleri ve kullanım süreleri, ilgili konular, ihtiyat, maddiyat, işletme) denetçinin sorumlulukları ve beklentileri de değişebilir. Bu nedenle dış denetçi başlangıç süreciyle ilgili olmalıdır. Kurumun, kariyer yapısının ve denetçi personelin eğitiminin değişmesi gerekebilir. Denetçilerin muhasebe ilkelerini ve bu ilkelerin günlük idari kararların baskısı altında nasıl korunacağını çok iyi şekilde anlamaları gerekmektedir. Bu da denetçilerin geleneksel yollarla eğitilmesine güvenmek yerine kaliteli denetçilerin devlet denetim personeli olarak görevlendirilmelerini gerektirir³¹⁰.

3.5.3.3. Yönetici Eğitimi

Yöneticilerin tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kullanabilmeleri ve bu uygulamadan yararlanabilmeleri için öncelikle eğitilmeleri gereklidir. Nakit esaslı muhasebe sistemi altında mevcut olan bilgilerle tahakkuk esaslı muhasebe sistemi altındakiler arasında büyük farklar vardır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden gerektiği gibi yararlanabilmek için yöneticiler bu farklılıkları anlamalı ve faaliyetin daha etkin ve etkili bir şekilde yönetilmesi için tahakkuk esaslı bilginin nasıl kullanılacağı konusunda bilgi sahibi olmalıdır. Bu nedenle tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasındaki başlıca öğelerden biri harcamacı bakanlar için kapsamlı bir yönetim eğitim programıdır³¹¹.

Yöneticilerin, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin, ne için ve nasıl nakit esaslıdan farklı olduğunu anlamaları gerekmektedir. Bu nedenle normal muhasebe altında yatan temel mali kavramlar konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar.

Yönetici, kontrolün nasıl değişeceğini de bilmelidir. Nakit esaslı sistemle kontrol merkezinin amacı bu dönemde harcanan nakdin (ya da tahsil edilen gelirin) tahmin edilenden daha fazla ya da daha az olmamasını sağlamaktır. Bu nedenle hangi faaliyetin yerine getirildiğinden çok faaliyetin “girdilerine” yani çıktılara önem verilir. Nakit

³¹⁰ Noel Hepworth; “Government Budgeting And Accounting Reform In The United Kingdom”, **Models Of Public Budgeting And Accounting Reform**, OECD, Volume:2, Supplement:1, 2002, p.140.

³¹¹ Hepworth; “Government Budgeting And Accounting Reform In The United Kingdom”, pp.141-142.

esaslı sistemle yönetim kontrolünün temel şekilleri zamanında olacaktır; örneğin bir fatura ödendiğinde bütçenin karşılanmasını sağlamak amacıyla yöneticinin zamanlamayı idare etmesi mümkün olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde bu uygulama çok daha az mümkün olacaktır ve yöneticiler zamanı etkilemeye muktedir olamayacaktır. Bu nedenle kullanılan kaynaklara ve bu kaynaklar için ödenen bedele odaklanmaları gerekecektir. Yönetime verilen önem etkinlik ve etkililiğe kayacak ve harcamacı yöneticilerin tahakkuk esaslı bilgidan tam olarak nasıl yararlanacakları konusunda eğitime ihtiyacı olacaktır³¹².

3.5.3.4. Muhasebecilik Mesleğinin Katılımı

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için, muhasebecilik mesleğinin kamu sektörüyle ilgili bilgi kapasitesine sahip ve bu konuda hazırlıklı olması gerekmektedir. Çünkü muhasebecilik mesleği, muhasebe standartları konusunda uzmandır ve mali yöneticileri özel sektör için geleneksel olarak eğitmiştir³¹³.

3.5.3.5. Kamu Sektöründe Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesi

Kamu sektöründe muhasebe standartlarının geliştirilmesi için işbirliği yapılması, bu standartların uygulanmasıyla ilgili olunması ve uygulamanın gözlemlenmesi, sistemin başarısı üzerinde önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağımsız müdahale olmadan devlet kendi muhasebe standartlarını oluşturup o günün politik şartlarına uyduruyor gibi görülebilir. Bu durum sadece sürecin güvenilirliğine zarar vermez, ayrıca tahakkuk muhasebesi ve bütçesinin ulaşmaya çalıştığı disiplinlerin oluşturulamayacağı anlamına da gelir. Değerlendirme sürecinde benimsenen standartların bağımsızlığı, devlet için rahatsızlık verici olsa da aslında oldukça önemlidir. Bununla birlikte muhasebecilik mesleğinin kamu sektörünün niteliğini anlama ve şartların özel sektöre göre daha farklı olduğunu kabul etme kapasitesine sahip olmalıdır. Yorumlar politik olarak tarafsız bir bakış açısından yapılmalıdır. Aynı şekilde kamu sektörünün de kamu

³¹² Hepworth; "Government Budgeting And Accounting Reform In The United Kingdom", pp.141-142.

³¹³ Hepworth; "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", pp.42-43.

sektörü standartlarını belirleyen kişileri etkileme kapasitesine ve becerisine sahip olması gerekir³¹⁴.

3.5.3.6. Teşvikler ve Caydırıcı Önlemler

Kaynakların kullanımı ve hizmet verilmesine ilişkin, daha etkin yollar arayan pratik yönetim yaklaşımını desteklemek amacıyla mali teşvikleri ve cezaları geliştirme ve uygulama kapasitesi de mevcut bulunmalıdır³¹⁵.

3.5.3.7. Diğer Ön Koşullar

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarıyla uygulanması için gerekli olan diğer ön koşullar aşağıda verilmiştir:³¹⁶

- İhtiyaçları, devlet finansmanının yönetilmesinden sorumlu güçlü merkezi bir kurumla, tarafsız bir kamu hizmeti (siyasi olmayan) için içselleştiren kamu sektörü kültürel etiği mevcut olmalıdır. Bölümler üzerinde iyi anlaşılmış ve kabul edilmiş bütçe kontrol sistemleri bulunmalıdır ve harcamacı bakanlık kontrolünün geliştirilmesi ve yönetim esnekliği de göz önüne alınmalıdır.
- Sistemle ilgili bir çarpıklık olmamalıdır ve yasal süreçlerin tamamlanmasına olanak sağlayan gayri resmi paralel süreçler bulunmamalıdır. O günün kültürü tahakkuk muhasebesi ve bütçesi için belirlenen kurallara uyulmasını sağlamalıdır.
- Başlangıçtan itibaren tahakkuk muhasebesi ve bütçesinin uygulamaya konmasının uzun zaman gerektirdiği anlaşılmalı ve kabul edilmelidir. Bu zaman genellikle bir yasama dönemini ve bir siyasi partinin görev süresini aşabilir. Bu nedenle reformun geniş bir siyasi kuşak boyunca desteklenmesi gerekir.

³¹⁴Hepworth; “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”; p.43.

³¹⁵ “The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting By Governments (Central, Federal, Regional And Local)”; p.89.

³¹⁶ Hepworth; “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”, p.43.

3.5.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Geçiş Sürecinde Sorunlar ve Engeller

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçen ülkeler, geçiş sürecinde ciddi sorunlar ve engellerle karşılaşmıştır. Bu sorunlardan bir kısmı hem gelişmiş, hem de gelişmekte olan ülkeler için ortak sorunlar iken, bazıları ise sadece gelişmiş ülkelere özgü sorunlar olarak ortaya çıkmıştır. Bu sorunlar genel olarak iki ana başlık altında incelenebilir. Bu başlıklardan ilki *Uygulamaya İlişkin Geçiş Sorunları* ve ikincisi ise *Kavramsal Geçiş Sorunları*'dır. Ayrıca sadece gelişmekte olan ülkelere özgü sorunlar da mevcuttur. Bu ülkelerin bürokratik, politik ve sosyoekonomik çevrelerinden kaynaklanan, şeffaflık ve hesap verme korkusu, bütçe gelirlerinin gerçekçi olmayan bir şekilde tahmin edilmesi gibi sorunları da ortaya çıkabilmektedir.³¹⁷

3.5.4.1. Uygulamaya İlişkin Geçiş Sorunları

Uygulamaya ilişkin geçiş sorunları, *muhasebe sisteminin kurulum ve işletim maliyetinin yüksek olması (sistem değişikliğinden kaynaklanan maliyetler, çalışanların eğitimi ve muhasebe politikalarını geliştirme maliyeti, bilgilendirme maliyetleri, yönetimin bilgilendirilmesi ile ilgili maliyetler)*³¹⁸, *nitelikli personel eksikliği, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının olmaması, çalışanların değişime karşı direnç göstermesi ve doğru bir teşvik sisteminin olmaması* başlıca sorunlar olarak gösterilebilir³¹⁹.

3.5.4.1.1. Muhasebe Sisteminin Kuruluşu ve Yönetim Maliyeti

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin hayata geçirilmesiyle beraber, yapılan düzenlemelere paralel olarak ülkeler yeni ek maliyetlerle karşı karşıya kalırlar. Özellikle yeni kurulan sistemin ihtiyaç duyduğu teknik gereksinimler ve insan kaynaklarının yetersizliğinden kaynaklanan maliyetler, önemli maliyet kalemleri olarak ortaya çıkmaktadır³²⁰. Bu maliyetler aşağıda verilmiştir³²¹:

³¹⁷ Hassan A. G. Ouda; "Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector", **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:V, No:2, 2005, p.40.

³¹⁸ Ouda; "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", p.72.

³¹⁹ Michael Parry; "Accrual Accounting For National Governments", **Public Fund Digest** (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:V, No:2, 2005, pp. 63-64.

³²⁰ Vicente Montesinos; Jose M. Vela Bargues; "Bases Of Accounting And Reporting Foci In Spanish Governmental Accounting", **Public Sector Committee**, Occasional Paper 3, 1996, p.23.

³²¹ Andy Wynne; "The Role of Accounts in Public Sector Accountability", www.accaglobal.com/doc/publicsector/ps_ppt_001.pdf.

- Sistem değişikliğinden kaynaklanan maliyetler
- Çalışanların eğitimi ve muhasebe politikalarını geliştirme maliyeti
- Bilgilendirme maliyetleri
- Yönetimin bilgilendirmesi ile ilgili maliyetler

Bu maliyetlerden, sistem değişikliğinden kaynaklanan maliyetler ve eğitim maliyetleri diğer maliyet kalemlerine nazaran ölçülmesi daha kolay olan maliyetlerdir³²².

3.5.4.1.1.1.Sistem Değişikliğinden Kaynaklanan Maliyetler

Nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesinin bir sonucu olarak; eski sistemin, yeni sistem gereksinimlerini karşılayacak şekilde geliştirilmesi, değiştirilmesi ve hatta tamamen yenilenmesi gerekmektedir. Yeni sistemin uygulanması için hem donanım, hem de yazılım açısından farklı araçlara ihtiyaç duyulması sistemin maliyetini etkileyen bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu maliyetler sadece donanım ve yazılımla da sınırlı kalmamakta, bu donanım ve yazılımı kullanacak yeterli birikime sahip elemanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Yeni Zelanda'da tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş sürecinin maliyetinin, ilk altı aylık sürede 26-30 milyon Yeni Zelanda doları olduğu belirlenmiştir. Bu sistemin benimsenmesi sürecinde ise, toplam maliyetin 160 ile 180 milyon Yeni Zelanda Doları civarında gerçekleştiği tespit edilmiştir. Ortaya çıkan bu giderler, 1993 yılı Yeni Zelanda toplam giderleri ile karşılaştırıldığında, sisteme geçişin maliyetinin, toplam maliyetin %0.08 ile %0,09 arasında olduğu sonucu ortaya çıkmıştır³²³.

3.5.4.1.1.2. Çalışanların Eğitimi ve Muhasebe Politikalarını Geliştirme Maliyetleri

Devlet muhasebesi ile ilgili farklı ülke uygulamalarından çıkarılan en önemli sonuç, sistemi yürütecek yeterli birikime sahip personelin bulunmayışıdır. Bu nedenle, devletin her biriminde, faaliyetleri yürütecek, hem teknik bilgi hem de tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kültürüne sahip personel ihtiyacı önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çalışanlara bu konularda eğitim verilmesi hem zaman, hem de maliyet

³²² "Perspectives on Accrual Accounting", **Public Sector Committee**, Occasional Paper 3, 1996, p.4.

³²³ Ouda; "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", pp.70-71.

açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir³²⁴. Unutulmamalıdır ki, sistemin başarı ile uygulanabilmesi, gerekli eğitimleri almış uzman personelin varlığı ile olacaktır. Bu nedenle personele verilecek eğitimle ilgili planlama yapılırken dikkatli olunmalı ve sistemin ihtiyacını karşılayacak yönde eğitimler verilmelidir³²⁵.

3.5.4.1.1.3. Bilgilendirme Maliyetleri

Bilgilendirme maliyetleri, politikacıların ve değişiklik süreciyle yakından ilgili olan diğer üyelerin (özellikle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi hakkında bilgi sahibi olmayan üyelerin), tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile getirilen yenilikler ve elde edilen kazanımlarla, eski sisteme göre yeni sistemin faydalarının aktarılması ile ilgili çalışmaların toplam maliyetinden oluşmaktadır. Yeni sistemle ilgili bilgiler, çıkarılan kitapçıklar, muhasebe tanıtım kılavuzu ve yapılan diğer çalışmalar ve yayınlarla ilgili birimlere aktarılmaktadır. Bu konuda ilk uygulamalar, Yeni Zelanda hükümeti tarafından, tahakkuk esaslı devlet muhasebe geçiş sürecinde yapılmıştır. Bilgilendirme çalışmaları ile yeni sistem ve eski sistemde yapılan reformlar bütün ilgililere aktarılmıştır. Bu çalışmalar sayesinde özellikle sisteme karşı direnç azaltılmış ve sistemin uygulama sürecinde ortaya çıkan, bütün ortak sorunlar tespit edilip çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır³²⁶.

3.5.4.1.1.4. Yönetimin Bilgilendirmesi İle İlgili Maliyetler

Kamu sektöründe tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarıyla uygulanması için en alt kademede çalışan personelden, tepe noktasında çalışan personele kadar tüm çalışanlar tarafından benimsenmesi gerekir³²⁷. Alt kademedeki personelin sistemi anlaması ve kavraması için üst yöneticilere önemli görevler düşmektedir. Yöneticiler bu görevlerini yerine getirmek için asli görevlerinin dışında, bu çalışmalar için oldukça

³²⁴ M. Clarke-Lewis; "Government Accrual Reports: Are They Better Than Cash?", **Australian Journal of Public Administration**, Volume:55, No:1, 1996, p.86.

³²⁵ Ouda; "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", p.71.

³²⁶ Ouda; "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", p.71.

³²⁷ M. Clarke-Lewis, p.86.

fazla vakit ayırabilmektedirler. Bu da bir başka maliyet unsuru olan yönetim bilgilendirme maliyetlerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır³²⁸.

3.5.4.1.2. Nitelikli Personel Eksikliği

Kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması için temel koşulların başında, iyi eğitilmiş ve motive edilmiş çalışanlar gelmektedir. Buna paralel olarak, etkin mali yönetim için de, doğru politikalar ve yasal düzenlemelerin yanında nitelikli insan gücüne ihtiyaç vardır. Aynı şekilde, devlet muhasebesi alanında yaşanan sorunların başında nitelikli eleman bulunmaması gelmektedir. Bu sorun hem gelişmiş, hem de gelişmekte olan ülkeler için ortak bir sorun niteliğindedir.

Kamu kesiminde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin kurulması ve sürdürülebilir gelişimi için, bu konuda eğitim almış personele ihtiyaç vardır. Fakat birçok ülkede devlet muhasebesi ile ilgili eğitimler (lisans eğitimi) ikinci planda tutulmakta, genellikle ticari muhasebe ile ilgili eğitimlere ağırlık verilmektedir. Ticari muhasebe eğitimi alıp kamuda çalışmaya başlayan personelin, sistemin ihtiyaç duyduğu bilgi ve birikime sahip olmadığı düşünülürse, sistemin bu konuda çok ciddi sorunları olduğu rahatlıkla görülebilecektir.

Bu sorunun çözümü için, lisans düzeyinde kamu sektörü muhasebesine yönelik derslere ağırlık verilmesi gerekmektedir. Fakat bu zaman alıcı ve geleceğe yönelik bir çözümdür. Bu nedenle ilk etapta, özel sektördeki muhasebecilerin bilgi ve deneyimlerini kamu sektöründe çalışanlarla paylaşabilmesi için, kamu ve özel sektör arasında bir değişim programının uygulanması kısa vadede sorunun çözümüne yönelik önemli bir adım olacaktır³²⁹.

Ayrıca bu konuda yapılması gereken diğer çalışma ise, mevcut personele tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin benimsetilmesi amacıyla eğitimler verilmesidir. Verilen eğitimler sayesinde, personelin tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini anlaması ve bu sisteme geçişin nedenlerini tam olarak idrak etmesi sağlanacaktır³³⁰.

³²⁸ Ouda; "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", p.71.

³²⁹ Norvald Monsen; Salme Naasi; "The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: A Discussion", **The European Accounting Review**, 1998, Volume:7, No: 2, 1998, p.285.

³³⁰ "Transitional Guidance; For Entity Adopting Accrual Accounting; Draft", **IFAC**, July, 2001, p.15.

3.5.4.1.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının Olmaması

Ulusal ve uluslararası düzeyde geliştirilmiş ve kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları, özel sektör muhasebe işlemlerine yön vermektedir. Özel işletmeler, belirlenen ortak bir dil ve anlayış çerçevesinde faaliyetlerini yürütürler. Bu nedenle özel işletmelerin muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin farklılıkları minimum seviyededir. Devlet sektöründe ise, özel işletmelerin tam tersi bir durum söz konusudur. Devlet sektöründe oldukça farklı raporlama ve muhasebe yaklaşımları vardır ve bunun da başlıca nedeni genel kabul görmüş muhasebe standartlarının olmaması ve farklı yasal düzenlemelerin bulunmasıdır. Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının olmaması, özellikle devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimsemiş ülkeler açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Örneğin, eğitim, sağlık ve emeklilik işlemlerine ilişkin olarak devlet muhasebesi alanında herhangi bir standart geliştirilmemiştir. Bu işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğine yönelik ortak bir ilkenin olmaması, ülkelerin farklı uygulamalara ve düzenlemelere gitmesine yol açmaktadır. Bu da tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle üretilmiş finansal tabloların, karşılaştırılması imkânını sınırlamaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ilgili ulusal standartların olmaması özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemli bir sorun niteliğindedir. Çünkü ulusal standartları olmayan ülkeler, uluslararası standartları uygulamaya çalışırlar. Burada yeni bir sorun ortaya çıkmaktadır. Uluslararası devlet muhasebe standartları, gelişmekte olan ülkelerin teknik ve mali kapasitesinin oldukça üstünde olan standartlardır ve bu ülkeler tarafından uygulanması da oldukça güçtür. Sonuç olarak, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş sürecinde, muhasebe standartlarının ve ilkelerinin oluşturulması ilk ve temel adımdır³³¹.

3.5.4.1.4. Çalışanların Değişime Karşı Direnç Göstermesi

Çalışanların değişime karşı direnç gösterip göstermemesi, yaşanan değişim sürecinin üzerlerinde yaratacağı olumlu veya olumsuz etki ile orantılıdır. Değişim sürecinden olumlu yönde etkilenenler sisteme destek verirken, olumsuz yönde etkilenenler ise

³³¹ Wynne, "Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting?", p.3.

sisteme karşı çıkacaklardır. Özellikle bürokrasi içerisinde eski sisteme bağlı olanların değişime karşı çıkması sık karşılaşılan bir durumdur.

Geçiş sürecinde çalışanlar açısından, memnuniyetsizlik en önemli sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte eğer muhasebeciler ve yöneticiler mevcut muhasebe ve bütçe sisteminden memnun değillerse, bu geliştirilmiş muhasebe ve bütçe sistemine Geçmek için gerekli motivasyon ve teşviki sağlayacaktır.

Değişime karşı direnç gösterme ihtimali olan diğer grup ise, değişimin getirebileceği ek iş yüküne katlanmak istemeyen, işini kaybetme ve maaşında azalma ihtimali olan çalışanlar olacaktır³³².

Yeni kamu mali yönetimi ve muhasebe sisteminde reform çalışmaları ile çoğunlukla çalışanların görev ve sorumlulukları yeniden belirlenmekte, sisteme uygun düzenlemeler yapılmaktadır. Bu bağlamda özellikle orta ve üst düzey yöneticilerden sisteme karşı tepkiler geldiği görülmektedir. Bu tepkilerin altında yatan temel sorun ise, yetki ve sorumluluklarında azalma olan yöneticilerin bunu kabullenememeleridir. Bu düzenlemelerin nedeninin özellikle sorumlulukların eşit paylaşılması olduğu, yöneticiler tarafından bilinmesine rağmen, sorumlulukların azalmasına paralel olarak yetkilerinde azalması memnuniyetsizlik yaramaktadır.

3.5.4.1.5. Doğru Bir Teşvik Sisteminin Olmaması

Değişime karşı direnç sorununun yanı sıra, özellikle bu sorunun düzeyini de etkileyen doğru bir teşvik sisteminin olmaması da sistem üzerinde önemli engel olarak ortaya çıkmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile hedeflenen amaçlar, yeni sistemle getirilen yenilikler, kazanımlar ve elde edilecek tüm faydalar bütün çalışanlara aktarılmalıdır. Bu konuda özellikle değişime karşı direnç gösterenlerin, sistemin faydalarını görmeleri oldukça önemlidir.

Sistemle ilgili bu bilgilerin çalışanlara aktarılması için doğru bir teşvik sistemi kurulmalıdır. Kurulacak teşvik sistemi, verilecek seminerler, eğitimler ve konferanslar vasıtasıyla tüm çalışanların katılımı sağlanabilecektir. Bu çalışmalardan sağlanabilecek

³³² Ouda, "Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector", p. 45.

en önemli ve hayati fayda ise çalışanların sistemi kabullenmesi ve benimsemesidir. Böylelikle tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin önündeki en önemli engellerden biri aşılmış olacaktır³³³.

3.5.4.2. Kavramsal Geçiş Sorunları

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş sürecinde, uygulamaya ilişkin geçiş sorunlarının yanı sıra kavramsal geçiş sorunları da sistemin başarısı üzerinde önemli bir engel olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar ve sorunlar paralelinde ortaya çıkan sorular sırasıyla aşağıda verilmiştir³³⁴:

- *Bölüm ve Kurumların Sınırlarının Belirlenmesi (The Departmental or Agency Boundary)*

Kamu kurumlarının mali tabloları konsolidasyonu işlemlerinde, kurumların sınırlarının belirlenmesinde farklı görüşler ortaya çıkabilmektedir. Kimi kurumlar sınırların belirlenmesinde yasal sorumluluklarının, kimileri ise ekonomik bağımsızlıklarının göz önünde bulundurulmasını isteyebilmektedir. Bu noktada bölüm ve sınırların belirlenmesinde hangi kriterler göz önünde bulundurulacaktır?

- *Arazi, Arsa, Tesis, Makine ve Teçhizatlar*
 - Hangi varlıklar değerlendirilecek?
 - Hangi değerlendirme yöntemi kullanılacak?
 - Cari, tarihi veya yenileme maliyetlerinden hangisi dikkate alınacak?
 - Hangi sıklıkla yeniden değerlendirilecek?
- *Askeri Varlıklar (Military Assets)*
 - Askeri varlıklar aktifleştirilmeli midir?
 - Bu varlıklar aktifleştirilecekse amortisman ayrılmalı mıdır? Ayrılacaksa amortisman süreleri nasıl tespit edilecektir?

³³³ Ouda, "Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector", p. 45.

³³⁴ "The Adoption of Accrual Accounting And Budgeting By Governments (Central, Federal, Regional And Local)"; pp.83-84.

- Bu varlıklar gelir yaratıcı bir kalem olarak görülecek midir?
- *Altyapı Varlıkları (Infrastructure Assets)*
 - Altyapı varlıkları aktifleştirilmeli midir? Aktifleştirilecekse bu nasıl yapılacaktır?
 - Toprak parçası ve bunun üzerindeki yapılar farklı bir işleme tabi tutularak mı değerlendirilecek?
 - Bu varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme işlemi yapılacak mı? Eğer yapılacaksa bu işlem nasıl yapılacaktır?
 - Maden Rezervleri ve Ormanlar gibi doğal kaynakların muhasebeleştirilmesi de bir başka önemli sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Acaba bu varlıklar hangi esaslara göre değerlendirilecektir?
- *Kültür Varlıkları (Heritage Assets)*
 - Kültür varlıkları değerlendirilmeli midir?
 - Eğer değerlendirilmemesi düşünülüyorsa işletme amaçlı olarak kullanılanlar farklı işleme tabi tutulmalı mıdır?
- *Amortisman (Depreciation)*
 - Varlıklarla ilgili olarak verilen amortisman kararları nasıl belirlenmiştir?
 - Amortisman süreleri ne kadar olacaktır?
 - Amortisman belirlenirken, varlığın uzun süreli kullanılmasından veya bakım ve onarım faaliyetinin yetersizliğinden kaynaklanan ve varlığın değerini azaltan faktörler dikkate alınacak mıdır?
- *Stoklar (Stocks)*
 - Stokların değerlemesinde hangi yöntem kullanılmalıdır? FIFO yöntemi mi, Ortalama Maliyet Yöntemi mi, yoksa farklı bir yöntem mi kullanılacak, belirlenmelidir.

3.6. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ GEÇİŞ SÜRECİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini uygulamaya başlayan veya bu sisteme geçmeyi düşünen ülkelerin yukarıda bahsedilen faktörler, ön koşullar ve sorunların yanı sıra, bu sisteme geçiş sürecini tamamlayan ülke örneklerinden çıkarmaları gereken dersler ve öneriler aşağıda verilmiştir³³⁵.

Yetenek, Karar ve İnceleme: Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi nakit esaslı muhasebesinden daha karmaşıktır ve karmaşık kararların uygulanmasını gerektirir. Buna ek olarak daha geniş alanda karar alma ihtiyacından dolayı, oluşturulacak tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin, bu kararların bağımsız ve eşit şekilde karmaşık bir incelemeye tabi olmasını sağlaması gerekmektedir. İnceleme hem siyasi hem de teknik bir içeriği sahip olmalıdır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilişkin en büyük risk, devlet mekanizmasında idarede yer alanlar ve olayları olduğundan daha aydınlık gösteren yöneticiler tarafından sistemin kullanılmasıdır. Özel sektör yöneticileri de, kamu idarecileri gibi bu duruma eğilim göstermektedirler, fakat özel sektörde bu durumu engellemek için uluslar arası alanda kabul edilmiş standartlar ve güçlü bağımsız denetim sistemleri geliştirilmiştir. Buna rağmen, ciddi başarısızlıklar ve skandallar ortaya çıkmaktadır. Devletler bağımsızdır ve bu nedenle sistemin uygulanmasına olanak sağlayacak tahakkuk kurallarının hazırlanması için teşvik vardır. Başarı, devletin yönetiminin bağımsız bir incelemeyi ve uygulanacak olan standartların eleştirisini ve bu standartların uygulanmasından doğacak sonuçları kabul etme konusunda ne kadar hazır olduğuna bağlıdır.

Kurallara Uygunluk Kültürü: Hem politikacılar hem de yöneticiler muhasebe kurallarını anlamaya ve kabul etmeye hazır olmalıdır. Sadece norm ve uyumsuzluklar bir istisna olabilir. Kuralları belirleyen ve bu kuralların adil ve tarafsız olarak addeden merkezi bir kurum olmalıdır. Kurallara uyulmalı ve uyulmadığı takdirde gereken cezalar uygulanmalıdır. Bu uygunluk kültürü var olana kadar tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin karmaşıklığı nedeniyle nakit esaslı muhasebe sistemi kaldırılmamalıdır.

Muhasebe ve Bütçe Entegrasyonu: Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve bütçe birlikte uygulanmalıdır. Bütçe sistemi muhasebe sistemiyle aynı temelde uygulanmazsa

³³⁵ Hepworth, "Government Budgeting And Accounting Reform In The United Kingdom", pp. 142-143.

kötü idare ve mali kontrolün kaybı ortaya çıkabilir. Bilginin anlamı konusunda bir karışıklık olabilir. Geçmiş yılların faaliyetleri ile ilgili bilgiler, çoğu işlem ve gelecek bütçe temelleri için her zaman önem taşıyacaktır.

Girdiler Üzerine Çıktılar; Kontrol Üzerine Performans: Kontrol yöntemlerindeki değişiklik ve sorumluluk dağılımı kabul edilmelidir. Kontrol ve bütçe hazırlama yapısı, tahakkuk muhasebesi ve bütçesinin faydalarının gerçekleştirilmesi için değiştirilmelidir. Girdiler yerine çıktılar üzerine odaklanılmalıdır. Geleneksel kontroller yöneticilere daha etkin bir şekilde yönetme fırsatı tanımak için gevşek olabilir. Bir yönetici, personel ve sermaye gibi girdilerin üzerinde, kamu sektörü kontrol sisteminin olanak verdiğiinden daha fazla özgürlüğe sahip değilse çıktıları idare edemez. Öte yandan bu durum, beklenen performansı gösteremeyen yöneticiler üzerinde daha sert disiplinlerin uygulanması anlamına gelir. Kültürel değişikliğin derecesi yöneticilerin eğitime ve hatta girişimcilik yeteneği olanların istihdamına yatırım yapmayı gerektirir. Sırası ile kontrol sisteminin, özellikle iç kontrol ve dış denetiminin gözden geçirilmesi ve güçlendirilmesi gerekmektedir.

Azim: Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve bütçenin uygulanması zaman alır. Reformun uygulanması için geniş bir entellektüel kabul olmadığı takdirde, siyasi kontrolün ya da yöneticilerin değişimi ile reformun gerçekleşmeme riski ortaya çıkmaktadır. Bu durumda sonuç yetersiz ve büyük miktardaki yatırım boşa harcanmış olur.

Fedakârlık Yapılmadan Kazanç Sağlanmaz: Değişikliğin yapısı ve geniş entellektüel kabul, sorumlu yetkililerin ikna edilmesi amacıyla yapılan teklifler için başlangıç müzakereleri gerektirir. Bu kişiler sistemi çalıştıracak ve etkin şekilde kullanımını sağlayacak olanlardır. Yöneticiler, sistemin başarı ile uygulanabilmesi için bazı zor kararlar almak zorunda kalabilirler. Bu kararlar, işlemlerin sonlandırılması ve yeniden organize edilmesi, personelin işten çıkarılması, düzenlemelerde değişiklik yapılması, kullanıcı sorumluluğunun hayata geçirilmesi, rekabet düzenlemelerinin ortaya konması gibi konuları içerebilir.

Muhasebe Üstünlüğü: Sistemin ve mali yönetimin uygun süreçlerinin hayata geçirilmesi ve uygulamaya devam edilmesi için özellikle bu alanda uzmanlaşmış personele ihtiyaç vardır. Bu muhasebeciler nereden gelecek ve kamu sektörü bu muhasebecileri çekmek ve elinde tutmak için yeterli ödeme ve uygun koşullar sunacak

mı? sorusunun cevaplanması gerekmektedir. Mevcut idari personelin eğitimi için önemli miktarda bir yatırım yapılması, elde edilen bilgi anlayışının ve yeni yönetim düzenlemelerinin korunması için gerekli olan diğer bir önemli husustur. Bu husus dış denetim faaliyetlerini yürütecek personel içinde geçerlidir. Aksi takdirde denetçi ilerlemede bir engel olarak hareket edecek ve sistemin başarısı önünde önemli bir engel teşkil edecektir.

Bilgi İşlem (IT) Kapasitesi: Bilgi işlem (IT) kapasitesi olmadan gerekli bilgilerin toplanması ve işlemlerin etkin ve etkili bir şekilde yönetilmesi için gerekli bilgilerin tedarik edilmesi zor olacaktır. Geleneksel nakit sistemleri ile ilgili olanlardan daha karmaşık IT sistemleri gerekecektir.

IV. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UYGULANAN TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN SORUNLARININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Tez çalışmasının bu bölümünde, Türk devlet muhasebe sisteminin sorunlarının tespit edilmesi amacı ile, genel bütçe kapsamında yer alan muhasebat genel müdürlüğüne bağlı muhasebe birimleri üzerinde bir uygulama yapılmıştır. Bu amaçla, üçüncü bölümde belirlenen faktörler ve engeller ile ilgili sorulardan oluşan anket, muhasebe birimlerinde görev yapan yöneticilere posta yoluyla gönderilmiştir. Ankete verilen cevaplardan, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulanma düzeyi belirlenmeye çalışılmış ve sistem üzerinde var olan sorunlar ve engeller ortaya konulmaya çalışılmıştır.

4.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi özellikle 90’lı yılların başından itibaren tüm dünya’da hızla uygulanmaya başlanmış ve özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bu sisteme geçme yönünde çalışmalara hız vermişlerdir. OECD, BM ve AB gibi kuruluşlar bu konuda ülkeleri teşvik etmekte ve geçiş süreci ile ilgili yol gösterici faaliyetlerde bulunmaktadır. Bununla birlikte tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş sürecinin, uzmanlık isteyen ve zaman alan riskli bir süreç olduğu vurgulanmalıdır. Dünya’da bu sisteme geçiş için çalışmalar başlatan ülkelere bir kısmı süreci tamamlayamayıp tekrar nakit esaslı muhasebe sistemine dönmüştür. Sistemin başarıyla kurulması ve uygulanması üzerinde çok çeşitli faktörlerin etkisi vardır. Bu

faktörler, *kamu mali yönetim reformunun tamamlanması, özel muhasebe yaklaşımlarının belirlenmesi, politik ve bürokratik destek verilmesi, nitelikli eleman bulunması, yeterli teknolojik imkânların bulunması, çalışanların motivasyonun sağlanması ve çalışanlardan gelen tepkilerin önlenmesi* olarak sayılabilir. Aynı zamanda sistem içinden veya dışından sistemin başarısı üzerinde etkili olan engellerin ve sorunların varlığı da göz ardı edilmemelidir. Bu engeller ve sorunlar uygulamaya ilişkin geçiş sorunları ve kavramsal geçiş sorunları olarak ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de diğer birçok Dünya ülkesi gibi tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçmeye karar vermiş ve bu konudaki çalışmalar ve ön hazırlıklar tamamlanarak 2004 yılında belirlenen birimlerde pilot uygulamaya geçilmiştir. 2006 Yılında ise bütünüyle tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmış ve geçiş süreci sürdürülmektedir.

Bu çalışmada tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarısında etkili olan faktörler ve engellerin Türkiye uygulamasında hangi düzeyde ortaya çıktığı araştırılacaktır. Bu faktörlerle ilgili yapılan çalışmalar yeterli midir? Sistemin başarısı üzerindeki engeller nelerdir? vb. soruların cevaplarının araştırılması bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir.

4.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Devlet muhasebesi alanında 80’li yılların başından itibaren önemli mesafeler kat edilmeye başlanmıştır. Tüm Dünya’da özellikle nakit esaslı muhasebe sisteminin yetersiz kalması, sistemin hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflık paralelinde çözümler üretememesi nedeniyle yeni arayışlara gidilmiş ve bu arayışlar neticesinde ülkelerin ihtiyaç duyduğu yeterliliğe sahip olan sistemin, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi olduğu belirlenmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, muhasebe ile ilgili işlemlerin ödendiğinde veya tahsil edildiğinde değil tahakkuk ettiğinde (gerçekleştiğinde) kayıt altına alınması prensibine dayanan bir sistemdir. Bu sistem nakit esaslı muhasebe sistemine göre çok daha kapsamlı ve detaylı muhasebe bilgilerini sunmaktadır. Bu sistemle nakit esaslı sistemde kapsam dışında tutulan tüm maddi/maddi olmayan duran varlıklar kayıt altına alınmaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile devletin mali yapısını gösteren finansal tablolar çıkarılabilmekte ve toplumun ihtiyaç duyduğu doğru ve gerçek bilgilere ulaşılabilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile devletin mali yapısını gösteren finansal tablolar çıkarılabilmekte ve toplumun ihtiyaç duyduğu doğru ve gerçek bilgilere ulaşılabilir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kurulumu ve geçiş süreci nakit esasına göre oldukça zordur. Buna rağmen tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçen ülkelerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Türkiye’de 2004 yılında bu sistemi benimseyen ülkeler arasına katılmış ve geçiş süreciyle ilgili çalışmaları başlatmıştır. Geçiş kararı ile birlikte, önemli yasal ve teknik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Ancak sisteme geçiş çalışmalarının başladığı üçüncü yıl dolmasına rağmen, sistem üzerinde önemli eksikliklerin ve sorunların varlığı bilinmektedir. Bu nedenle sistem üzerindeki sorunların ve engellerin net bir şekilde ortaya konulması ve bu sorunlarla ilgili çözümlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla, yapılan çalışmada Türkiye’de uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin sorunları da tespit edilmeye ve sistemin başarısı üzerinde etkili olan faktörlerin uygulama düzeyi belirlenmeye çalışılacaktır.

4.3. ARAşTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

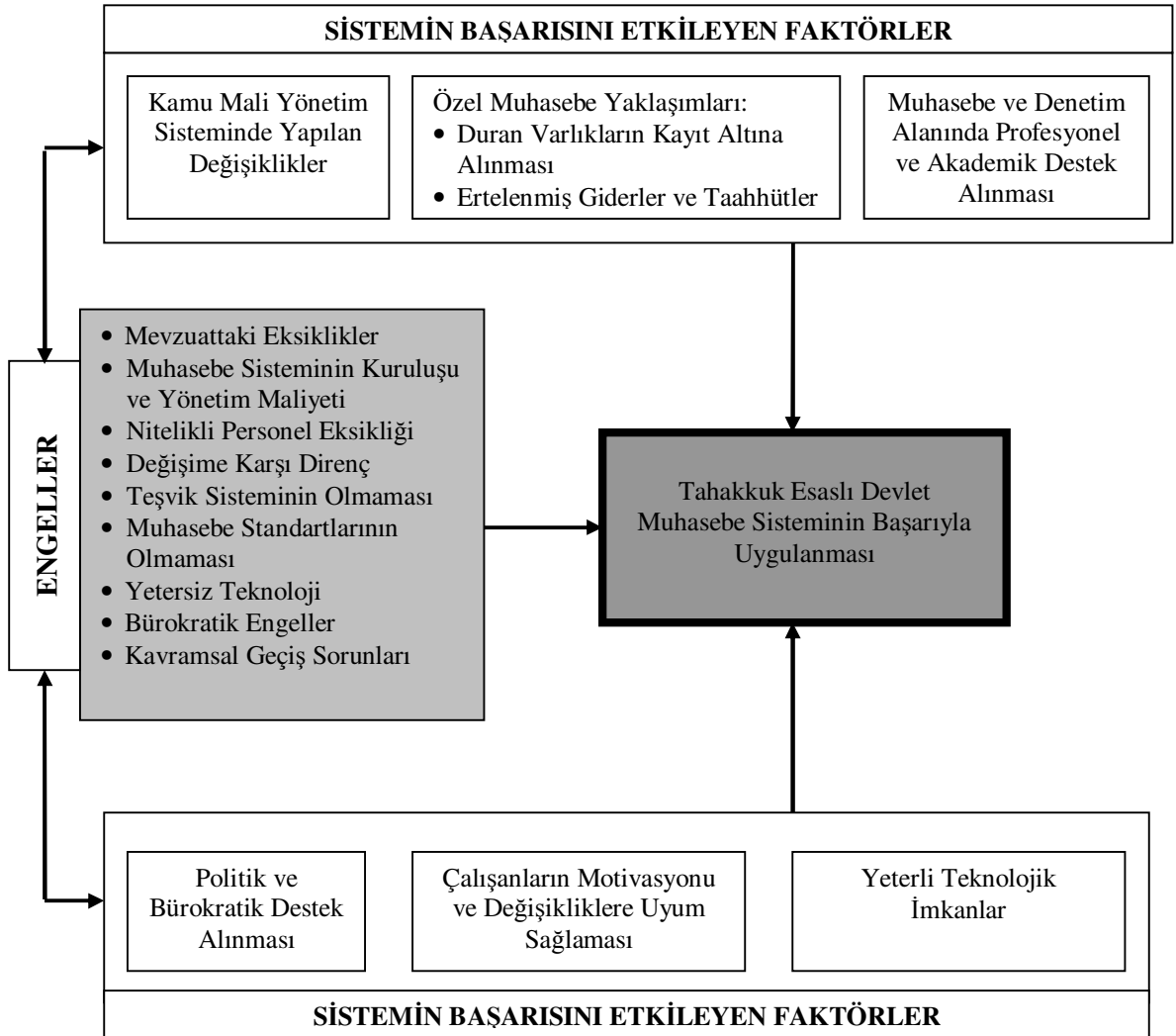
Türkiye’de devlet muhasebesi çalışmalarına yön veren Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı; illerde Muhasebe Müdürlükleri, ilçelerde ise Malmüdürlükleri araştırma kapsamına alınmıştır. Yerel yönetimler ve özel btli kurumlar araştırma kapsamına alınmamıştır.

Türkiye’de muhasebe müdürlüklerinde görev yapan 81 il muhasebe müdürü ve 850 ilçede görev yapan malmüdürleri araştırmanın kapsamındadır. Bu müdürlüklerin seçilmesinin temel nedeni, bu birimlerin devlet muhasebe sisteminin temel taşıını oluşturması, bilgi, birikim ve deneyim olarak sistem üzerinde önemli bir rol stlenmeleridir. Ayrıca bu müdürlükler devlet muhasebe çalışmalarının çok büyük bir kısmını yürütmektedirler.

Araştırmada üzerinde çalışılan konu tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin Türkiye’de uygulanma düzeyi ve sistemin sorunlarının tespit edilmesidir. Dolayısıyla devlet muhasebe sisteminin parçalarını oluşturan muhasebe ve malmdrlklerinin sorunları, aynı zamanda sistemin bütününü ilgilendiren sorunlar olarak ortaya çıkacaktır. Bu nedenle araştırma sonuçlarını devlet muhasebe sistemine genelleştirmek mümkün olacaktır.

4.4. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Tezin üçüncü bölümünde açıklandığı gibi tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarıyla uygulanmasında çok çeşitli faktörlerin etkisi bulunmaktadır. Ayrıca bu faktörlerin yanı sıra sistem üzerinde karşılaşılabilecek muhtemel sorunlar ve engeller de bulunmaktadır. Şekil 4.1.'de bu faktörler göz önünde bulundurularak geliştirilen model şematik olarak verilmiştir. Model incelenecek olursa, üçüncü bölümde verilen faktörlerin sistem üzerinde ve sistemin başarısını etkileyen sorunlar ve engellerin aşılmasında doğrudan etkili olduğu görülecektir.



Şekil 4.1 – Araştırmanın Modeli

4.5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araştırmada, öncelikle sorulara verilen cevapların ortalamaları ve frekanslarından hareketle, sistemin sorunlarının tespitine yönelik değerlendirmeler yapılmıştır. Ayrıca aşağıda verilen hipotezlerle de çalışma desteklenmiştir.

1	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine yasal altyapı oluşturulmadan geçildiği görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine yasal altyapı oluşturulmadan geçildiği görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
2	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile yapılan düzenlemeler sonucu bürokrasi arttırılmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile yapılan düzenlemeler sonucu bürokrasi arttırılmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
3	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, yeni kamu mali yönetim sistemi ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmiştir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, yeni kamu mali yönetim sistemi ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmiştir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
4	H ₀	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejilerin tüm personele aktarılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejilerin tüm personele aktarılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık vardır.
5	H ₀	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, muhasebe birimlerinde çalışan tüm personel tarafından anlaşılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, muhasebe birimlerinde çalışan tüm personel tarafından anlaşılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık vardır.
6	H ₀	Sistemin gerektirdiği niteliğe sahip olmayan ve ihtiyaç fazlası personel bulunması ile ilgili bölgeler arasında anlamlı farklılıklar yoktur.
	H ₁	Sistemin gerektirdiği niteliğe sahip olmayan ve ihtiyaç fazlası personel bulunması ile ilgili bölgeler arasında anlamlı farklılıklar vardır.
7	H ₀	Bölgeler arasında çalışan personellerin taşıdıkları nitelikler açısından anlamlı farklılıklar yoktur.
	H ₁	Bölgeler arasında çalışan personellerin taşıdıkları nitelikler açısından anlamlı farklılıklar vardır.
8	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı, personelin değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı, personelin değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.

		farklılık vardır.
9	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
10	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk kaydı yapılıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk kaydı yapılıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
11	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmekte ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmekte ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.

4.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Tanımlayıcı nitelik taşıyan bu araştırmada anket yöntemi kullanılarak birincil veriler toplanmıştır. Bu amaçla, Türkiye genelinde bulunan muhasebe müdürleri ve malmüdürlerine yönelik bir anket uygulaması yapılmıştır. Anketler posta ve elektronik mektup (e-mail) yoluyla cevaplayıcılara gönderilmiştir.

4.6.1. Örneklemenin Belirlenmesi

Araştırmanın ana kütesini Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı muhasebe ve malmüdürlükleri oluşturmaktadır. Türkiye’de toplam 81 il muhasebe müdürü ve 850 ilçe malmüdürü bulunmaktadır.

4.6.2. Anket Formunun Hazırlanması

Anket formu hazırlanmadan önce Ankara, Kayseri ve Yozgat’ta bulunan muhasebe ve malmüdürleri ile yüz yüze görüşme yapılmıştır. Bu görüşmenin temel amacı sistemin sorunları ile ilgili olarak, muhasebe ve malmüdürlerinin görüşlerinin alınmasıdır.

Ek 1’de verilen anketin ilk bölümünde yöneltilen sorularla, cevaplayıcıların demografik özelliklerine ve çalıştıkları muhasebe birimleri ile ilgili bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise, cevaplayıcıların, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarısında etkili olan faktörlere katılma derecelerini belirlemek amacıyla, ilgili faktörlerle ilgili sorular yöneltmiştir. Ayrıca Türkiye’de bu faktörlerin uygulama düzeyinin tespit edilmesi ve sistemin diğer sorunlarının belirlenmesine yönelik sorulara da yer verilmiştir. Ankette her bir faktör bir konu başlığı olarak belirlenmiş ve sorular gruplandırılarak sunulmuştur. Cevaplayıcıların soru ve görüşleri okuduktan sonra, ilgili soru veya görüşe katılma derecelerini 5-Kesinlikle Katılıyorum, 4-Katılıyorum, 3-Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum ve 1-Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde ağırlıklandırılmış 5’li derecelendirme ölçeğine göre belirtmeleri istenmiştir

Son bölümde ise, cevaplayıcıların 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu ve Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ile sunulan hesap planına ilişkin görüşlerini belirtmesi amacıyla sorular yöneltmiştir.

4.7. VERİLERİN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma sonucunda elde edilen verilere uygulanan analizler, bu analizlerde kullanılan değişkenler Tablo 4.1’de genel olarak gösterilmiştir.

Tablo 4.1 – Verilere Uygulanan Analizler

Analizler	Sorular (Değişkenler)
Frekanslar ve Yüzdele	Soru 1 (Cevaplayıcıların Özellikleri ve Cevapların Bölgeler, İller ve İlçeler Bazında Dağılımı) Soru 2 (Toplam Çalışan Sayısı)
Çapraz Tablo	Soru 1 (Cevaplayıcıların Özellikleri)
Ortalamalar	Soru 3(Ortalama Yevmiye Kaydı Sayısı) Soru 4(Kamu Mali Yönetim Sistemi İle İlgili Sorular) Soru 5(Personel, Eğitim ve Motivasyon İle İlgili Sorular) Soru 6(Duran Varlıklarla İlgili Sorular) Soru 7(Ertelenmiş Giderler ve Taahhütler İle İlgili Sorular) Soru 8(Kayıt Sırasına Göre Ödeme Yapma Konusu) Soru 9(Politik ve Bürokratik Destek Verilmesine İlişkin Sorular) Soru 10(Profesyonel ve Akademik Destek Alınmasına İlişkin

	Sorular) Soru 11 (Teknolojik Altyapı ve Bilgi İşlem İle İlgili Sorular)
t Testi	Cevaplayıcıların Özellikleri ve Kamu Mali Yönetim Sistemi Cevaplayıcıların Özellikleri ve Personel, Eğitim ve Motivasyon Cevaplayıcıların Özellikleri ve Kayıt Sırasına Göre Ödeme Yapma Cevaplayıcıların Özellikleri ve Politik ve Bürokratik Destek Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 4.3 (Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine gerekli altyapı oluşturulmadan geçilmiştir) Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 4.4 (5018 sayılı yeni kamu mali yönetim sistemi ile bürokrasi arttırılmıştır) Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 4.7 (Yeni kamu mali yönetim sistemi ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmiştir) Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 5.9 (Yeni sisteme karşı; personelin alışkanlıkları ve değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler görülmüştür) Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 5.10 (Yeni sisteme karşı; iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır) Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 8.5 (Tahakkuk kaydı yapılıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmekte ve adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır.) Soru 1.2 (Unvan) ve Soru 9.5 (Sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmektedir ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir)
Tek Yönlü ANOVA	Cevaplayıcıların Özellikleri ve Personel, Eğitim ve Motivasyon Soru 1.1 (Bölge-Şehir) ve Soru 5.3 (Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejiler tüm personele aktarılmıştır) Soru 1.1 (Bölge-Şehir) ve Soru 5.4 (Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin tüm personel tarafından anlaşıldığını ve özümsemiğini düşünüyorum) Soru 1.1 (Bölge-Şehir) ve Soru 5.5 (Birimimde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini yürütecek yeterli sayıda kalifiye personele sahibim) Soru 1.1 (Bölge-Şehir) ve Soru 5.6 (Birimimde çalışan personelin sayısı olarak fazla, fakat yeterlilik olarak az olduğunu düşünüyorum)

Cevaplayıcılara İlişkin Özellikler

Araştırmaya katılan muhasebe müdürleri ve malmüdürlerinin bölge ve şehir bazında sayıları Tablo 4.2’de verilmiştir. Gelen cevapların 54 (%34,6) tanesi muhasebe müdürlerine, 102 (%65,4) tanesi ise malmüdürlerine aittir.

Tablo 4.2 – Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı

<i>Muhasebe Biriminden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Marmara Bölgesi</i>	29	18,6
<i>Ege Bölgesi</i>	24	15,4
<i>Akdeniz Bölgesi</i>	19	12,2
<i>Karadeniz Bölgesi</i>	23	14,7
<i>İç Anadolu Bölgesi</i>	35	22,4
<i>Doğu Anadolu Bölgesi</i>	15	9,6
<i>Güneydoğu Anadolu Bölgesi</i>	11	7,1
TOPLAM	156	100

Genel olarak muhasebe birimleri arasında en çok cevap %22,4 ile İç Anadolu Bölgesinde yer alan muhasebe müdürü veya malmüdürlerinden gelmiştir. En az cevap ise %7,1 ile Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nden gelmiştir.

Tablo 4.3 – Muhasebe Müdürlerinden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı

<i>Muhasebe Müdürlüğünden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Marmara Bölgesi</i>	8	14,8
<i>Ege Bölgesi</i>	8	14,8
<i>Akdeniz Bölgesi</i>	5	9,3
<i>Karadeniz Bölgesi</i>	10	18,5
<i>İç Anadolu Bölgesi</i>	7	13,0
<i>Doğu Anadolu Bölgesi</i>	9	16,7
<i>Güneydoğu Anadolu Bölgesi</i>	7	13,0
TOPLAM	54	100

Muhasebe müdürleri arasında ise Karadeniz Bölgesinden %18,5 ile en fazla cevap alınmış, Akdeniz Bölgesinde ise anketi değerlendirip cevaplayanların oranı %9,3'de kalmıştır.

Tablo 4.4 – Malmüdürlerinden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı

<i>Malmüdürlüğünden Gelen Cevapların Bölge Bazında Dağılımı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Marmara Bölgesi</i>	<i>21</i>	<i>20,6</i>
<i>Ege Bölgesi</i>	<i>16</i>	<i>15,7</i>
<i>Akdeniz Bölgesi</i>	<i>14</i>	<i>13,7</i>
<i>Karadeniz Bölgesi</i>	<i>13</i>	<i>12,7</i>
<i>İç Anadolu Bölgesi</i>	<i>28</i>	<i>27,5</i>
<i>Doğu Anadolu Bölgesi</i>	<i>6</i>	<i>5,9</i>
<i>Güneydoğu Anadolu Bölgesi</i>	<i>4</i>	<i>3,9</i>
TOPLAM	102	100

Malmüdürleri arasında ise, en fazla cevap %27,5 ile İç Anadolu Bölgesinden, en az cevap ise %3,9 ile Güneydoğu Anadolu Bölgesinden gelmiştir.

Cevaplayıcıların yaşları ile ilgili bilgiler Tablo 4.5’de verilmiştir.

Tablo 4.5 – Cevaplayıcıların Yaşlarına İlişkin Bilgiler

<i>Cevaplayıcıların Yaşları</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>30-40 arası</i>	<i>32</i>	<i>20,5</i>
<i>41-50 arası</i>	<i>100</i>	<i>64,1</i>
<i>50’den fazla</i>	<i>24</i>	<i>15,4</i>
TOPLAM	156	100

Ankete cevap veren müdürlerin %73,1’i müdür olarak en az on yıl çalıştıklarını belirtmişlerdir. 20 yıldan fazla tecrübesi olanlar toplam cevaplayıcıların %21,8’ni, 5 yıldan az tecrübesi olanlar ise toplam cevaplayıcıların %6,4’nü oluşturmaktadır.

Tablo 4.6 – Cevaplayıcıların Görev Sürelerine İlişkin Bilgiler

<i>Muhasebe Müdürü veya Malmüdürü Olarak Görev Süresi</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>5 yıldan az</i>	<i>10</i>	<i>6,4</i>
<i>5-10 yıl arası</i>	<i>32</i>	<i>20,5</i>
<i>11-15 yıl arası</i>	<i>46</i>	<i>29,5</i>
<i>16-20 arası</i>	<i>34</i>	<i>21,8</i>
<i>20 yıldan fazla</i>	<i>34</i>	<i>21,8</i>
TOPLAM	156	100

Ankete cevap veren müdürlerin tecrübeleri muhasebe müdürü ve malmüdürü olarak ayrı ayrı incelendiği zaman, aşağıda verilen tablo ortaya çıkmaktadır. Tabloya bakılacak olursa, muhasebe müdürlerinin neredeyse tamamına yakınının (%96,2) 10 yılın üstünde bir tecrübeye sahip olduğu rahatlıkla görülebilecektir. Malmüdürlerinde ise 10 yılın altında tecrübesi olan müdürlerin oranı toplamın %39,2'sidir. Burada dikkat çeken ve cevaplanması gereken önemli nokta ise 20 yıldan fazla tecrübeye sahip malmüdürlerinin sayısıdır. Toplam 19 malmüdürü yani, ankete cevap veren malmüdürlerinin %18,6'sının 20 yılın üstünde tecrübeye sahip olmasıdır. Bu oldukça yüksek bir orandır. Acaba bu 19 malmüdürü, malmüdürlüğü yerine niçin muhasebe müdürlüklerinde görevlendirilmemişlerdir. Çünkü muhasebe müdürlükleri malmüdürlüklerine nazaran yüksek eğitim seviyesi ve tecrübe gerektiren makamlardır. Bu birimler il merkezlerinde oldukları için, iş yükü ve işlerin çeşitliliği açısından ilçelere göre daha yoğun olarak çalışmaktadırlar. Bu nedenle bu kadar yüksek iş tecrübesine sahip personelin, taşıdıkları niteliğin altındaki birimlerde görev yapmaları oldukça düşündürücüdür.

Bu sorunun cevabı muhasebat genel müdürlüğünün izlemiş olduğu politikalarda yatmaktadır. Emeklilik yaşının hızla yükseltildiği ülkemizde, muhasebat genel müdürlüğü, belirli bir yaşın üstünde olan personelini zorla emekli etmek amacıyla taşıdıkları niteliğin altında iş yükü ve tecrübe gerektiren birimlerde görevlendirmektedir.

Tablo 4.7 – Cevaplayıcıların Tecrübelerine İlişkin Çapraz Tablo

	<i>TECRÜBE</i>					<i>Toplam</i>
	<i>5 yıldan az</i>	<i>5-10 yıl arası</i>	<i>11-15 yıl arası</i>	<i>16-20 arası</i>	<i>20 yıldan fazla</i>	
<i>Muhasebe Müdürü</i>	0	2	18	19	15	54
<i>Malmüdürü</i>	10	30	28	15	19	102
<i>Toplam</i>	10	32	46	34	34	156

Muhasebe birimlerinde çalışanların sayıları incelendiği, özellikle ilçelerde yani malmüdürlüklerinde çalışanların sayı olarak illerden daha düşük olduğu görülmektedir. 26 veya üstünde çalışanı olan birimlerin neredeyse tamamını muhasebe müdürlükleri oluşturmaktadır. Çalışan sayıları ve yüzdeleri Tablo 4.8'de verilmiştir.

Tablo 4.8 – Çalışan Sayısı İle İlgili Bilgiler

<i>Toplam Çalışan Sayısı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>10'dan az</i>	<i>71</i>	<i>45,5</i>
<i>10-25 arası</i>	<i>53</i>	<i>34</i>
<i>26-40 arası</i>	<i>21</i>	<i>13,5</i>
<i>41-60 arası</i>	<i>8</i>	<i>5,1</i>
<i>60'dan fazla</i>	<i>3</i>	<i>1,9</i>
TOPLAM	156	100

Ortalama Yevmiye Kaydı

Ankete verilen cevaplardan iş yükünün arttığı görülmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi öncesi personel başına düşen yevmiye kaydı sayısı, ortalama 16,69 iken, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile birlikte bu sayı 22,50'ye çıkmıştır. Rakamlara bakıldığı zaman iş yükünün yaklaşık %50 arttığı görülmektedir.

İş yükünün artmasına rağmen verimliliğin düşük olduğu tespit edilmiştir. Çünkü, ortalama olarak bir yevmiye kaydının bilgisayara girilmesi maksimum üç dakika almaktadır. Günlük 22,5 yevmiye kaydı girildiğine göre, çalışan başına günlük toplam iş yükünün 67,5 dakikayı geçmediği görülmektedir. Günlük toplam çalışma süresi $8 \times 60 = 480$ dakika ve fiili çalışma süresi 67,5 dakikadır. Fiili çalışma süresinin toplam çalışma süresine bölünmesi ile verimliliğin %14 olduğu görülecektir. Bu sonuç bize, muhasebe birimlerinde atıl işgücünün bulunduğunu ve kamu kaynaklarının etkin kullanılmadığı bir kez daha gözler önüne sermektedir.

Kamu Mali Yönetim Sistemi İle İlgili Sorular

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarıyla uygulanmasında önemli bir faktör olan Kamu Mali Yönetim Reformu ile ilgili olarak, reformun önemi ve Türkiye'de yapılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu'nun yeterli olup olmadığına dair sorular yöneltilmiştir. Bu amaçla 8 adet soru yöneltilmiştir. Cevaplayıcıların bu sorulara vermiş oldukları cevapların aritmetik ortalaması ve her bir ifadenin frekans olarak dağılımı Tablo 4.9'de verilmiştir.

Veriler incelenecek olursa, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için gerekli faktörlerin başında gelen, kamu mali yönetim sisteminin

yeniden yapılandırılmasına ilişkin sorulara verilen cevapların ortalamasının sırasıyla 4,48 ve 4,51 olduğu görülecektir. Ortalamalara bakıldığı zaman cevaplayıcıların da, sistemin başarısında kamu mali yönetim sistemi ile ilgili yapısal reformların tamamlanması ve görev ve sorumlulukların adil olarak tanımlanması gerektiği görüşüne şiddetle katıldıkları görülmektedir.

Türkiye’de bu konuda yapılan çalışmalarla ilgili olarak yöneltilen sorulara verilen cevaplar incelendiğinde, 5018 sayılı kamu mali yönetim kanunu ile getirilen yasal düzenlemeler ile ilgili soruya verilen cevapların ortalamasının 3,62 olduğu tespit edilmiştir. Cevapların dağılımına bakıldığında, cevaplayıcıların %57,69’nun yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu görüşünde olduğu, %21,29’nun ise 5018 sayılı yasanın yeterli olduğu görüşünü savunduğu belirlenmiştir.

Tablo 4.9 – Kamu Mali Yönetim Sistemi İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

	<i>Kamu Mali Yönetim Sistemi</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>S1</i>	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulanılmasına geçilmeden önce, kamu mali yönetim alanında yapısal reformların tamamlanması gerekmektedir.</i>	4,48	,627	156		2	5	65	84
<i>S2</i>	<i>Sistemde rol alan tüm çalışanların; yetki, görev ve sorumlulukları kamu mali yönetim sisteminde tanımlanmalıdır.</i>	4,51	,574	156		2		71	83
<i>S3</i>	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine gerekli yasal altyapı oluşturulmadan geçilmiştir.</i>	3,62	1,132	156	2	32	32	47	43
<i>S4</i>	<i>5018 sayılı yeni kamu mali yönetim sistemi ile bürokrasi arttırılmıştır.</i>	3,19	1,243	156	5	63	16	42	30
<i>S5</i>	<i>Yeni kamu mali yönetim sisteminde, harcama yetkilisinin sorumluluğunun, sadece verecekleri harcama talimatı ile sınırlı tutulmasını doğru buluyorum.</i>	2,86	1,389	156	37	59	1	47	22
<i>S6</i>	<i>Mevzuatta, muhasebe yetkililerinin özellikle maddi hata ve ödemeye ilişkin işlemlerde, ilgili tereddütler söz konusudur. Mevzuatın ilgili hükümleri açık değildir.</i>	4,44	,852	156	2	5	10	44	95
<i>S7</i>	<i>Yeni düzenleme ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmişlerdir.</i>	4,27	,993	156	2	15	4	53	82
<i>S8</i>	<i>Yeni sistemle birlikte oluşturulan muhasebe hesap planı tüm işlemleri kapsamaktadır.</i>	3,69	,884	156	3	18	20	98	17

Not: 1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum
4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

Yeni yasa ile birlikte bürokrasinin arttırılıp arttırılmadığının tespit edilmesi amacıyla yöneltilen sorunun ortalaması ise 3,19 çıkmıştır. Bu soru ile ilgili verilen cevapların dağılımı incelendiğinde bürokrasinin arttırılıp arttırılmadığına ilişkin net bir yargıya ulaşılmadığı görülmektedir.

5018 sayılı kanun ile birlikte tanımlanan harcama yetkilisinin görevinin, sadece harcama talimatı vermek şeklinde düzenlenmesi de eleştirilen diğer önemli bir nokta olmuştur. Cevaplayıcıların %61,53'ü bu düzenlemeye karşı çıkmış ve kanunun bu maddesinin yanlış olduğunu savunmuşlardır.

Yine tablo içerisinde en yüksek ortalamaya sahip sorulardan biri de muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarının tanımlandığı kanun maddesine ilişkin soruya aittir. Cevaplayıcıların bu soruya verdikleri cevapların ortalaması 4,44 olarak ortaya çıkmıştır. Cevaplayıcıların %89,1'i ilgili kanun maddesini yetersiz bulmuş ve kanun maddesinin açık olmadığını ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarının anlaşılmadığını belirtmişlerdir.

Ankete verilen en dikkat çekici cevaplardan biride kamu mali yönetim sistemi ile ilgili 7. soruya aittir. Yeni düzenleme ile muhasebe yetkililerinin görevleri yeniden düzenlenmiş, 1050 sayılı Kanunda neredeyse yapılan tüm işlemlerden sorumlu olan muhasebe yetkililerinin sorumluluk alanları daraltılmıştır. Buna rağmen muhasebe yetkililerinin %86,53'ü buna karşı çıkmış, taşıdıkları niteliğin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirildiklerini savunmuşlardır.

Son olarak, devlet muhasebe yönetmeliği ile getirilen hesap planına ilişkin görüşlerin istendiği soruya verilen cevapların ortalamasının 3,69 olduğu tespit edilmiştir. Cevaplayıcıların %73,71'i getirilen hesap planının yeterli olduğu görüşünü savunmuş ve bu konuda önemli mesafeler kat edildiğini belirtmişlerdir.

Bu konu ile ilgili olarak muhasebe müdürleri ve malmüdürlerinin görüşleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla üç adet hipotez geliştirilmiştir. Bu hipotezleri test etmek için, muhasebe birimi yöneticileri bağımsız değişken, ilgili soru bağımlı değişken alınarak, T testi yapılmıştır.

1	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine yasal altyapı oluşturulmadan geçildiği görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine yasal altyapı oluşturulmadan geçildiği görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
2	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile yapılan düzenlemeler sonucu bürokrasi arttırılmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile yapılan düzenlemeler sonucu bürokrasi arttırılmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
3	H ₀	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, yeni kamu mali yönetim sistemi ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmiştir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, yeni kamu mali yönetim sistemi ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmiştir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.

Yapılan T testi sonucunda 1 numaralı hipoteze ilişkin olarak, 0,05 anlamlılık düzeyinde, anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. *Sig. (2-tailed)* değerlerine bakıldığında 1 nolu hipoteze ilişkin olarak 0.043 ve 0.035 değerlerinin olduğu görülmektedir. Ortalamalara bakıldığı zaman kamu mali yönetim sistemine gerekli yasal altyapı oluşturulmadan geçilmiştir görüşüne, malmüdürlerinin muhasebe müdürlerine göre daha fazla katıldığı belirlenmiştir. Diğer hipotezlere ilişkin anlamlı sonuçlar çıkmamıştır. Bu hipotezlerle ilgili grup istatistikleri ve bağımsız örnek testi sonuçları Tablo 4.10 ve Tablo 4.11’de verilmiştir.

Tablo 4.10 - Grup İstatistikleri I

	<i>Unvan</i>	<i>n</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
<i>KMYS3</i>	<i>1</i>	<i>54</i>	<i>3,37</i>	<i>1,015</i>
	<i>2</i>	<i>102</i>	<i>3,75</i>	<i>1,173</i>
<i>KMYS4</i>	<i>1</i>	<i>54</i>	<i>3,24</i>	<i>1,317</i>
	<i>2</i>	<i>102</i>	<i>3,16</i>	<i>1,208</i>
<i>KMYS7</i>	<i>1</i>	<i>54</i>	<i>4,35</i>	<i>,914</i>
	<i>2</i>	<i>102</i>	<i>4,23</i>	<i>1,033</i>

1- Muhasebe Müdürü 2 – Malmüdürü

Tablo 4.11 - Bağımsız Örnek Testi I

	<i>F</i>	<i>Anlamlılık (Sigma) Değeri</i>
<i>KMYS3</i>	2,465	,043
		,035
<i>KMYS4</i>	1,616	,690
		,698
<i>KMYS7</i>	1,073	,451
		,434

Personel, Eğitim ve Motivasyon İle İlgili Sorular

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısında önemli bir etken olan personel, değişim ve motivasyon konusu ile ilgili olarak 11 adet soru yöneltilmiş ve bu sorulara verilen cevapların ortalaması ve her bir ifadenin frekans olarak dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarısında çalışanların rolünün ne derece önemli olduğu *Personel, Eğitim ve Motivasyon* konu başlıklı sorulardan ilk ikisine verilen cevaplarla bir kez daha ortaya çıkmıştır. Çalışanlara bu konuda sürekli eğitim verilmesi ve yine sistemin çalışanlar tarafından benimsenmesi ile ilgili olarak yöneltilen sorulara verilen cevapların ortalaması sırasıyla 4,49 ve 4,39 olarak gerçekleşmiştir. Cevaplayıcıların %98,7'si tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için öncelikle çalışanlara eğitim verilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Aynı şekilde yine cevaplayıcıların yaklaşık %91'i yeni oluşturulan sistemin çalışanlar tarafından benimsenmesi ve kabul görmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Personel, eğitim ve motivasyon konularının, sistemin başarısı üzerinde ne derece önemli olduğu cevaplayıcıların yanıtlarından anlaşılmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak Türkiye uygulamasının hangi noktada olduğunu tespit etmek amacıyla cevaplayıcılara 9 adet soru yöneltilmiştir.

Tablo 4.12 – Personel, Eğitim ve Motivasyon İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

	<i>Personel, Eğitim ve Motivasyon</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
S1	<i>Yeni oluşturulan sistemin daha verimli ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi için sürekli eğitimler verilmelidir.</i>	4,49	,551	156		1	1	75	79
S2	<i>Sistemin başarı ile uygulanabilmesi için öncelikle personel tarafından kabul görmesi gerekmektedir.</i>	4,39	,792	156		8	6	59	83
S3	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejiler tüm personele aktarılmıştır.</i>	2,34	1,063	156	32	74	18	29	3
S4	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin tüm personel tarafından anlaşıldığını ve özümsemiğini düşünüyorum.</i>	2,27	,999	156	34	73	23	25	1
S5	<i>Birimimde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini yürütecek yeterli sayıda kalifiye personele sahibim.</i>	2,71	1,281	156	27	62	11	42	14
S6	<i>Birimimde çalışan personelin sayı olarak fazla, fakat yeterlilik olarak az olduğunu düşünüyorum.</i>	3,12	1,230	156	10	54	24	43	25
S7	<i>Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile personelin iş yükü artmıştır.</i>	3,21	1,239	156	11	49	16	56	24
S8	<i>Yeni oluşturulan muhasebe sistemi ile kırtasiyecilik artmıştır.</i>	3,15	1,228	156	10	54	18	51	23
S9	<i>Yeni sisteme karşı; personelin alışkanlıkları ve değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler görülmüştür.</i>	3,44	1,091	156	5	34	28	65	24
S10	<i>Yeni sisteme karşı; iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır.</i>	3,22	1,232	156	8	53	18	50	27
S11	<i>Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmeden önce tüm çalışanlara yeni sistem ile ilgili gerekli eğitimler verilmiştir.</i>	2,63	1,198	156	24	69	14	39	10

Öncelikle çalışanların sistemi benimsemesi amacıyla, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin çalışanlara aktarılması ve sistemin getirdiği yeniliklerin çalışanlarla paylaşılması gerekmektedir. Bu konu ile ilgili olarak ülkemizde çalışma yapıp yapılmadığına dair yöneltilen soruya cevaplayıcıların %67,9'u olumsuz yanıt vermiş, olumlu yanıt verenlerin oranı ise %20,5 olmuştur. Buradan muhasebe birimlerinin büyük çoğunluğuna ulaşılmadığı ve çalışmaların, sistemin bütününe kapsamadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonucu 4. soruya verilen cevaplarda desteklemektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin çalışanlar tarafından anlaşılıp anlaşılmadığına dair yöneltilen soruya, cevaplayıcıların %67,9'u olumsuz yanıt vermişlerdir. Yine bu soruya olumlu yanıt verenlerin oranı %16,6 olarak çıkmıştır. Bu

iki soru ile ilgili olarak verilen cevaplarda bölgeler arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla iki adet hipotez geliştirilmiş ve *Tek Yönlü Anova* testi ile hipotezler test edilmiştir.

4	H ₀	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejilerin tüm personele aktarılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejilerin tüm personele aktarılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık vardır.
5	H ₀	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, muhasebe birimlerinde çalışan tüm personel tarafından anlaşılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, muhasebe birimlerinde çalışan tüm personel tarafından anlaşılması konusunda bölgeler arasında anlamlı farklılık vardır.

Personel, Eğitim ve Motivasyon konu başlıklı 3 ve 4. sorularla ilgili cevaplar bağımlı değişkenler ve bölgeler bağımsız değişken alınarak tek yönlü anova testi yapılmıştır. %95 anlamlılık düzeyinde, varyansların homojenliği ile ilgili olarak 3. soru için 0,119 ve 4. soru için 0,233 değerlerine ulaşılmıştır. Her iki soruda anlamlılık düzeyi (Sigma değeri) 0,05'den büyük çıktığı için varyansların homojen olduğu görülmektedir. Varyansların homojen çıkmasının ardından, bölgeler arasında bu sorularla ilgili farklılık olup olmadığını gösteren varyans analiz tablosuna bakılmış ve sigma değerlerinin sırasıyla 0,655 ve 0,900 olduğu görülmüştür. Bu değerler 0,05 değerinden büyük çıktığı için bu sorularla ilgili bölgeler arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotezler kabul edilmiştir.

Muhasebe birimlerinde çalışan personellerin tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gerektirdiği yeterliliğe sahip olup olmadığını belirlemek amacıyla yöneltilen 5. ve 6. soruya verilen cevaplardan, sistemin bu konuda da önemli sorunları olduğu anlaşılmaktadır. Yeterli sayıda nitelikli personel olup olmadığına dair yöneltilen soruyla ilgili olarak cevaplayıcıların %57'si olumsuz görüş bildirmiş, olumlu görüş bildirenlerin oranı ise %35,89'da kalmıştır. Aynı soruya paralel olarak muhasebe birimlerinde, nitelik açısından yetersiz, olması gerekenden daha fazla personel çalıştırılıp çalıştırılmadığına ilişkin bir soru yöneltilmiş ve cevaplayıcıların %43,58'i bu görüşe katılmış, %41'i ise aksi yönde görüş belirtmişlerdir. Alınan cevaplar sonucu, bu iki soru

ile ilgili bölgeler arasında farklılık olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve bu konu ile ilgili iki adet hipotez geliştirilmiş ve tek yönlü anova testi ile hipotezler test edilmiştir.

6	H ₀	Sistemin gerektirdiği niteliğe sahip olmayan ve ihtiyaç fazlası personel bulunması ile ilgili bölgeler arasında anlamlı farklılıklar yoktur.
	H ₁	Sistemin gerektirdiği niteliğe sahip olmayan ve ihtiyaç fazlası personel bulunması ile ilgili bölgeler arasında anlamlı farklılıklar vardır.
7	H ₀	Bölgeler arasında çalışan personellerin taşıdıkları nitelikler açısından anlamlı farklılıklar yoktur.
	H ₁	Bölgeler arasında çalışan personellerin taşıdıkları nitelikler açısından anlamlı farklılıklar vardır.

Personel, Eğitim ve Motivasyon konu başlıklı 5 ve 6. sorularla ilgili cevaplar bağımlı değişkenler ve bölgeler bağımsız değişken alınarak tek yönlü anova testi yapılmıştır. %95 anlamlılık düzeyinde, varyansların homeojenliği ile ilgili olarak 5. soru için 0,075 ve 6. soru için 0,598 değerlerine ulaşılmıştır. Her iki soruda anlamlılık düzeyi (Sigma değeri) 0,05'den büyük çıktığı için varyansların homojen olduğu görülmektedir. Varyansların homojen çıkmasının ardından, bölgeler arasında bu sorularla ilgili farklılık olup olmadığını gösteren varyans analiz tablosuna bakılmış ve sigma değerlerinin sırasıyla 0,874 ve 0,451 olduğu görülmüştür. Bu değerler 0,05 değerinden büyük çıktığı için bu sorularla ilgili bölgeler arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotezler kabul edilmiştir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarıyla uygulanmasının önündeki en önemli engellerden biri çalışanların değişime karşı direnç göstermesi ve gerek iş yükünün artması, gerekse değişime kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler göstermesidir. Ülkemizde bu konu ile ilgili sorunların yaşanıp yaşanmadığını belirlemek amacıyla bu konu başlığının 7, 8, 9 ve 10. soruları yöneltmiştir.

Öncelikle yeni sistemle beraber iş yükünün ve kırtasiyeciliğin artıp artmadığı tespit edilmek istenmiş ve 7. ve 8. sorular cevaplayıcılara sorulmuştur. Cevaplayıcıların %51,28'i tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile birlikte personelin iş yükünün arttığını, %38,46'sı ise artmadığını belirtmiştir. Kırtasiyeciliğin artıp artmadığını belirlemek amacıyla sorulan soruya ise, cevaplayıcıların %47,43'ü arttığı yönünde cevap vermiş, %41,02'si ise artmadığı yönünde cevap vermiştir. Bu konu ile ilgili verilen cevapların

yakın olması nedeniyle kırtasiyeciliğin artıp artmadığına ilişkin net bir yargıya ulaşmak mümkün olmamıştır.

Çalışanların sisteme karşı verdikleri tepkilerin tespiti amacıyla 9. ve 10. sorular cevaplayıcılara yöneltilmiştir. Cevaplayıcıların %57,05'i çalışanların değişime kapalı olmasından dolayı yeni sisteme karşı tepki gösterdiğini, %25 ise çalışanların tepki göstermediğini belirtmiştir. İş yükünün artmasından kaynaklanan tepkilerin tespiti amacıyla sorulan soruya ise, cevaplayıcıların %49,35'i çalışanların iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler gösterdiğini, %39,10'u ise çalışanların tepki göstermediğini belirtmişlerdir.

Çalışmanın kapsamını hem muhasebe müdürlükleri hem de malmüdürlükleri oluşturmaktadır. Bu birimlerin iş yükleri ve iş çeşitleri farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle muhasebe ve malmüdürlüklerinin 9 ve 10. sorulara verecekleri cevaplar arasında anlamlı farklılıklar olabileceği düşünülmüş ve bu konunun araştırılması amacıyla iki adet hipotez geliştirilmiştir. Bu hipotezler *T testi* kullanılarak sınanmıştır. Burada muhasebe birimi yöneticileri bağımsız değişken, ilgili soru bağımlı değişken olarak alınmıştır.

8	H ₀	Ünvanları itibarıyla cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı, personelin değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibarıyla cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı, personelin değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.
9	H ₀	Ünvanları itibarıyla cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H ₁	Ünvanları itibarıyla cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine karşı iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.

Yapılan T testi sonucu ulaşılan ortalama, standart sapma ve sigma değerleri aşağıda yer alan tablolarda verilmiştir. Tablolar incelendiği zaman %95 anlamlılık düzeyinde, sigma değerlerinin 0,05'den küçük çıktığı görülecektir. Bu durumda her iki hipotez de reddedilecektir. Sonuç olarak personelin değişime kapalı olmasından ve iş yükünün

artmasından kaynaklanan tepkiler bakımından muhasebe ve malmüdürlüklerinde anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılığın sebebi de, illerde bulunan muhasebe müdürlüklerinin hem toplam iş yükünün hem de iş çeşidinin ilçelere göre daha fazla olmasıdır.

Tablo 4.13 - Grup İstatistikleri II

	<i>Unvan</i>	<i>n</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
<i>PEM9</i>	<i>1</i>	<i>54</i>	<i>3,74</i>	<i>,994</i>
	<i>2</i>	<i>102</i>	<i>3,28</i>	<i>1,111</i>
<i>PEM10</i>	<i>1</i>	<i>54</i>	<i>3,70</i>	<i>1,143</i>
	<i>2</i>	<i>102</i>	<i>2,97</i>	<i>1,206</i>

1- Muhasebe Müdürü 2 - Malmüdürü

Tablo 4.14 - Bağımsız Örnek Testi II

	<i>F</i>	<i>Anlamlılık (Sigma) Değeri</i>
<i>PEM9</i>	<i>5,822</i>	<i>,012</i>
		<i>,010</i>
<i>PEM10</i>	<i>2,517</i>	<i>,000</i>
		<i>,000</i>

Son olarak sistem öncesinde ve geçiş sürecinde çalışanlara gerekli eğitimlerin verilip verilmediğine ilişkin olarak 11. soru yöneltilmiştir. Cevaplayıcıların yaklaşık %60'ı bu soruya olumsuz yanıt vermişler ve gerekli eğitimlerin verilmediğini belirtmişlerdir. %31,41'i ise eğitimlerin verildiğini belirtmişlerdir. Bu noktada akla hemen bölgeler arasında eğitim konusunda farklılık olup olmadığı sorusu gelmektedir. Şu ana kadar diğer sorulara verilen cevaplardan da çıkan en önemli sonuç, sistemle ilgili yapılan çalışmaların ülkenin bütününe yayılamadığıdır.

Duran Varlıklar İle İlgili Sorular

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile getirilen yeniliklerin başında, duran varlıkların kayıt altına alınması gelmektedir. Devletin sahip olduğu duran varlıkların çeşidi ve sayısı düşünüldüğü zaman, bu kayıt altına alma işleminin kolay olmadığı rahatlıkla anlaşılabilecektir. Devletin sahip olduğu taşınır, taşınmaz duran varlıkların yanı sıra,

kültürel değer taşıyan varlıklar, yeraltı yerüstü kaynakları ve askeri varlıkları kayıt altına almak oldukça uzun zaman ve çalışma isteyen bir süreçtir. Çalışmanın *maddi duran varlıklar* konu başlıklı bu bölümünde, cevaplayıcılara duran varlıklarla ilgili çeşitli sorular yöneltilmiş ve bu konu ile ilgili görüşlerine başvurulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde de değinildiği gibi, duran varlıkların kayıt altına alınması ile ilgili iki yöntem mevcuttur. Bunlar sıfır tabanlı yöntem ve değerlendirme yöntemidir. Sıfır tabanlı yöntem uygulama açısından kolay olmasına karşın, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi öncesi dönemi göz ardı ettiği için sağlıklı sonuçlar vermemektedir. Değerleme yöntemi ise, uygulaması oldukça zor olan bir yöntem olmasına karşın, devletin sahip olduğu tüm duran varlıkları kayıt altına aldığı için, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçen birçok ülkede kullanılmıştır.

Bu yöntemlerin hangisinin kullanılması gerektiği ile ilgili olarak cevaplayıcılara sorular yöneltilmiştir. İlk üç soruda, sıfır tabanlı yöntemin üstünlükleri ve zayıflıkları belirtilmiştir. Cevaplayıcıların büyük bir çoğunluğu, yöntemin uygulamasının kolay olmasına rağmen kullanılmasına karşı çıkmıştır. Cevaplayıcıların %82'si duran varlıkların kayıt altına alınmasında değerlendirme yönteminin kullanılması gerektiğini belirtmiştir. Özellikle cevaplayıcıların %79,48'i, değerlendirme yönteminin uygulamasının zor olmasına karşın, devletin sahip olduğu tüm duran varlıkları kayıt altına aldığı için kullanılması gerektiğini vurgulamışlardır. Bununla birlikte kayıt işlemlerini yürütecek uzman personele ihtiyaç duyulduğu da yine cevaplayıcıların %82,05'i tarafından ifade edilmektedir. Ayrıca cevaplayıcıların %73'ü, duran varlıklarla ilgili işlemlerin bağımsız bir departman tarafından yürütülmesi gerektiği görüşüne katılmışlardır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemiyle sadece taşınır/taşınmaz duran varlıklar değil, kültürel miras kapsamında olan varlıklar ve askeri varlıklarda kayıt altına alınabilmektedir. Anketi cevaplayanların %54,48'lik kısmı kültürel varlıkların değerlerinin tespit edilip, kayıt altına alınması gerektiğini belirtmiş, kültürel varlıkların sadece iz bedeli ile kayıt altına alınması gerektiğini savunanların oranı ise %41,02 olarak gerçekleşmiştir. Bu iki soruya verilen cevaplar dikkate alındığında, cevaplayıcıların büyük çoğunluğunun iz bedeli ile de olsa kültürel miras kapsamındaki varlıkların kayıtlara alınması gerektiği görüşüne katıldığı görülmektedir. Bu varlıkların kapsam dışında tutulmasını savunanların oranı ise %8,9'da kalmıştır.

Tablo 4.15 – Duran Varlıklar İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

	<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
S1	<i>Muhasebe dışında izlenen varlıkların kayıt altına alınmasında kullanılabilir en uygun yöntem sıfır tabanlı yöntemdir.</i>	2,85	1,108	156	13	56	43	30	14
S2	<i>Sıfır tabanlı yöntem, 2006 yılı öncesinde elde edilen duran varlıkları kayıt altına almamasına rağmen, özellikle uygulamada kolaylık sağladığı için tercih edilmelidir.</i>	2,86	1,025	156	10	57	41	41	7
S3	<i>Sıfır tabanlı yöntem, geçmişte edinilen duran varlıkların değerlerinin tespitinin zor olması nedeniyle tercih edilmelidir.</i>	2,90	1,112	156	11	57	38	36	14
S4	<i>Muhasebe dışında izlenen varlıkların kayıt altına alınmasında kullanılabilir en uygun yöntem değerleme yöntemidir.</i>	3,91	,911	156	2	17	9	93	35
S5	<i>Değerleme yöntemi uygulaması zor olmasına karşın, tüm duran varlıkların kayıt altına alınmasını sağladığı için tercih edilmelidir.</i>	3,88	,918	156	2	17	13	90	34
S6	<i>Maddi duran varlıkların kayıt altına alınması ve değerlemesi için uzman personele ihtiyaç vardır.</i>	3,99	,861	156		15	13	86	42
S7	<i>Maddi duran varlıkları değerlendirme yapabilecek bağımsız bir departman oluşturulmalıdır.</i>	3,78	,968	156		26	16	81	33
S8	<i>Mevcut personelle duran varlıklarla ilgili çalışmaları yürütebileceğimi düşünüyorum.</i>	2,85	1,058	156	11	62	27	51	5
S9	<i>Tereke varlıkları (kültürel miras) kapsamında olan varlıkların iz bedeli yöntemi ile kayıtlara alınması daha uygundur.</i>	3,13	1,140	156	8	48	36	44	20
S10	<i>Tereke varlıkları (kültürel miras) kapsamında olan varlıklar hiçbir şekilde kayıtlara alınmamalıdır.</i>	2,16	,905	156	33	82	27	11	3
S11	<i>Tereke varlıkları (kültürel miras) kapsamında olan varlıklar değerleri tespit edilerek kayıt altına alınmalıdır.</i>	3,42	1,142	156	5	38	28	56	29
S12	<i>Taşıtlar hesabını ilgilendiren varlıkların değerlendirilmesinde kasko değerleri esas alınmalıdır.</i>	3,62	1,109	156	5	32	10	79	30
S13	<i>Taşıtlar hesabını ilgilendiren varlıkların değerlendirilmesinde emsal bedelleri esas alınmalıdır.</i>	2,85	1,135	156	7	80	10	47	12
S14	<i>Güvenlik amacıyla oluşturulmuş kurumlarda duran varlıkların kayıt altına alınması istisna olarak seçilmelidir.</i>	3,13	1,157	156	8	54	21	56	17
S15	<i>Yayınlanan finansal raporların tam olarak gerçeği yansıtması gerekmektedir. Bu nedenle hiçbir istisnaya yer verilmemelidir.</i>	3,79	1,125	156	3	30	10	67	46
S16	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile üretilmeye başlanan mali tablolar gerçeği yansıtmaktadır.</i>	3,47	,986	156	7	22	31	83	13

Devletin sahip olduğu taşıtların kayıt altına alınmasında iki tür yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler kasko değerini esas alan yöntem ve emsal bedelini esas alan yöntemdir. Cevaplayıcıların %69,87'si kasko değerinin baz alınmasını, %37,74 ise emsal bedellerinin baz alınmasını benimsemiştir. Askeri varlıkların kayıt altına alınmasına ilişkin olarak verilen cevaplar arasında birlik yoktur. Cevaplayıcıların %72,43'lük kısmının, *yayınlanan finansal tabloların gerçeği yansıtmaması için, hiçbir istisnaya yer verilmemelidir* görüşüne katılmasına rağmen, aynı cevaplayıcıların %46,79'luk kısmı askeri varlıkların kayıt altına alınmaması ve istisna olarak değerlendirilmesi görüşünü savunmuştur. Cevaplayıcıların sadece %39,74'lük kısmı askeri varlıkların da kayıt altına alınması gerektiği fikrine katıldığı görülmektedir. Bu sorulara verilen cevaplara bakıldığı zaman bu konuda bir çelişki olduğu görülmektedir.

Son olarak tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmesi ile birlikte, üretilen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına dair sorulan soruya ise, cevaplayıcıların %61,53'ü olumlu yönde yanıt vermiştir. Burada verilen cevaplara ilişkin değerlendirmeye çalışmanın sonuç bölümünde yer verilecektir.

Ertelenmiş Giderler ve Taahhütler İle İlgili Sorular

Ertelenmiş giderler ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen ve emanete alınan borçları ifade etmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, gerçekleşen giderin ödenip ödenmediğine bakmaksızın, tahakkuk ettiği zaman kayıt altına almaktadır. Bu sayede ödeme yapılmazsa bile devlet borcunu bilmekte ve kamu harcamalarına ilişkin sağlıklı veriler sunulabilmektedir.

Ertelenmiş giderler tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile kayıt altına alınmasına ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerin en büyük sıkıntısı maddi kaynaklar ve ödeneklerin yetersiz olmasıdır. Dolayısıyla bu tür giderlerin varlığı ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olmakta, devlete mal ve hizmet sağlayanları devleti finanse eder duruma getirmektedir. Ayrıca bu durum yerli ve yabancı yatırımcıları olumsuz yönde etkilemektedir. Bu konuya ilişkin cevaplayıcıların değerlendirmelerini ve görüşlerini almak için 4, taahhüt konusu ile ilgili ise 3 adet soru yöneltmiştir. Bu sorulara verilen cevapların ortalaması aşağıda verilen tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.16 – Ertelenmiş Giderler ve Taahhütler İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

<i>Ertelenmiş Giderler ve Taahhütler</i>		<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>S1</i>	<i>Tahakkuk ettiği halde ödenmeyen giderlerin varlığı, ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.</i>	3,87	,928	156	2	20	6	96	32
<i>S2</i>	<i>Ertelenmiş giderler, devlete mal ve hizmet sağlayanları devleti finanse eder duruma getirmektedir.</i>	3,89	,906	156	2	18	7	97	32
<i>S3</i>	<i>Ertelenmiş giderler, yerli ve yabancı yatırımcıları olumsuz yönde etkilemektedir.</i>	3,90	,848	156	1	14	16	93	32
<i>S4</i>	<i>Ertelenmiş giderlerin ödenmesindeki aksaklıklar ekonomide devlete olan güveni azaltmaktadır.</i>	4,18	,815	156	2	8	4	88	54
<i>S5</i>	<i>Devlet muhasebe sisteminin en önemli eksikliklerinden biri taahhütlerin kaydı ve raporlanmasıdır.</i>	3,64	,943	156	2	24	23	86	21
<i>S6</i>	<i>Taahhütlerin kaydı ve raporlanması bakımından mevcut yasal düzenlemeler yeterli değildir.</i>	3,48	,974	156	1	32	33	71	19
<i>S7</i>	<i>Devlet muhasebe sisteminde sözleşmeye dayanmayan ve muhasebe kapsamı dışında tutulan taahhütler muhasebe kapsamına alınmalıdır.</i>	3,72	1,021	156	2	23	28	67	36

Tablo incelendiğinde ilk dört soruya verilen cevaplardan, cevaplayıcıların çok büyük bir kısmının ertelenmiş giderlerin olumsuz etkilerine katıldığı görülmektedir. İlk dört soruya verilen cevapların, %80 ve üzeri, ertelenmiş giderlerin olumsuz etkileri olduğunu ve özellikle yerli ve yabancı yatırımcıların bu durumdan olumsuz yönde etkilendiklerini vurgulamışlardır.

Diğer bir önemli husus ise taahhütlerin kaydı ve raporlanmasıdır. Devlet muhasebe sistemimizin en önemli eksikliklerinden birinin bu konu olduğu, cevaplayıcıların bu konu ile ilgili yöneltilen soruya verdikleri cevaptan da anlaşılmaktadır. Cevaplayıcıların %68,57’lik kısmı taahhütler konusunda devlet muhasebe sistemimizin yeterli olmadığını belirtmişler ve %57,69’luk kısmı da bu konu ile ilgili mevcut yasal düzenlemelerin de ihtiyaca cevap vermediğini belirtmişlerdir. Ayrıca devlet muhasebe sistemimizde sözleşmeye dayanmayan taahhütler muhasebe kapsamı dışında tutulmakta ve cevaplayıcıların büyük bir kısmı bu duruma karşı çıkmaktadır. Sözleşmeye

dayanmayan taahhütlerin muhasebe kapsamına alınmasına ilişkin görüşe anketi cevaplandıranların %66'lık kısmı destek vermektedir.

Kayıt Sırasına Göre Ödeme Yapma İle İlgili Sorular

Ülkemizde gerçekleşen devlet giderlerinin bir kısmı yeterli ödenek olmadığı için ödenememekte ve ertelenmiş gider durumuna düşmektedir. Çıkan ödeneğin yetersiz olması durumunda işlem sıra numarası verilen giderler sırayla ödenmektedir. Bu şekilde kayıt sıra numarasına göre ödeme yöntemi ile en azından karmaşıklık önlenmekte ve belirli bir sistem çerçevesinde faaliyetler sürdürülmektedir. Kayıt sırasına göre ödeme yapılması ile ilgili olarak cevaplayıcılara 5 adet soru yöneltilmiş ve bu yöntemin işleyişindeki sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu sorulara verilen cevapların ortalaması Tablo 4.17'de yer almaktadır.

İlk soruya, yani kayıt sırasına göre ödeme yapılmasıyla sistemin sorunları giderilmiştir görüşüne, cevaplayıcıların %65,38'i katılmıştır. Bu sorunun giderilmediğini savunanların oranı ise %26,28 olmuştur. Alternatif görüş olan, belirlenen oranlar ışığında tüm alacaklılara ödeme yapılması ise, cevaplayıcıların büyük çoğunluğu tarafından kabul görmemiştir.

Bu konu başlığı ile birlikte 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunundaki diğer önemli bir hata gün yüzüne çıkmıştır. Kanunda özellikle maaş ve tedavi giderlerine ilişkin işlemler öncelikli ödemeler arasında sayılmamış ve bu giderler ödenek durumuna bağlı ödemeler arasında yer almıştır. Dolayısıyla kanun maddesine göre ödenek yetersizliği nedeniyle personel maaşlarının ödenmemesi gerekmektedir. Fakat uygulamada bu tür giderler öncelikli ödemeler arasında yer almakta ve ödenek durumuna bakılmaksızın ödeme yapılmaktadır. Bu durum cevaplayıcıların yaklaşık %71'i tarafından da desteklenmektedir.

Tablo 4.17 – Kayıt Sırasına Göre Ödeme Yapma İşlemi İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

	<i>Kayıt Sırasına Göre Ödeme Yapma</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>S1</i>	<i>Ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen ve ertelenmiş gider durumuna düşen işlemlerin, kayıt sırasına göre ödenmesi ile sistemin bu konudaki sorunu giderilmektedir.</i>	3,54	1,115	156	4	37	13	74	28
<i>S2</i>	<i>Girilen bütçe tertibinde yeterli ödenek olmadığı için zaman zaman harcama kaydı yapılamamaktadır.</i>	4,28	,648	156		5	2	94	55
<i>S3</i>	<i>Ödenek yetersizliği olması halinde, yasal düzenlemeye rağmen öncelikli ödemeler arasında sayılmayan maaş, tedavi ve geçici görev yolluğu vb. ödemeler kayıt sırası beklenmeden ödenmektedir.</i>	3,49	1,194	156	8	37	12	69	30
<i>S4</i>	<i>Kayıt sırasına göre ödeme yerine, ödenek çıktığında ve yeterli ödenek olmaması durumunda, belirlenen oranlar ışığında tüm alacaklılara ödeme yapılması daha uygundur.</i>	2,73	1,251	156	20	72	10	38	16
<i>S5</i>	<i>Tahakkuk kaydı yapıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmekte ve adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır.</i>	3,32	1,468	156	17	49	7	33	50

Bu konu başlığı ile ilgili 2. ve 5. sorulara verilen cevaplar, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulama düzeyini göstermesi açısından hayati önem taşımaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini nakit esaslı sistemden ayıran en önemli fark işlemlerin tahakkuk ettiğinde kayıt altına alınmasıdır. Nakit esaslı sistemde ise sadece ödeme yapılacağı zaman kayıt yapılmaktadır. İkinci soruda, “Girilen bütçe tertibinde yeterli ödenek olmadığı için zaman zaman harcama(tahakkuk) kaydı yapılamamaktadır” görüşü ortaya atılmış ve cevaplayıcıların **%95,51**’i bu görüşe katılmıştır. Tahakkuk kaydı yapılamamasının nedeni ise merkezden ilgili işlemlerin muhasebe yazılımı vasıtasıyla engellenmesidir. Bu, devlet muhasebe sistemimizin tam anlamıyla tahakkuk esaslı muhasebe sistemine adapte olamadığını ve zaman zaman nakit esaslı muhasebe sistemi gibi çalıştığını göstermektedir.

Cevaplayıcılardan, “Tahakkuk kaydı yapıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmekte ve adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır” görüşü ile ilgili düşünceleri istendiğinde,

%53,20'lik kısmının bu görüşü doğruladığı görülmüştür. Bu da sisteme müdahale edildiğini göstermekte ve sistemin başarı ile uygulanmasını engellemektedir. Bu konu ile ilgili olarak muhasebe müdürü ve malmüdürlerinin görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmak istenmiş ve konuyla ilgili bir hipotez geliştirilmiştir. Hipotezi test etmek için t testi kullanılmıştır.

10	H_0	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk kaydı yapıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H_1	Ünvanları itibariyle cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, tahakkuk kaydı yapıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.

Yapılan T testi sonucunda hipoteze ilişkin olarak, 0,05 anlamlılık düzeyinde, anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. *Sig. (2-tailed)* değerine bakıldığında hipoteze ilişkin olarak 0.000 değerinin olduğu görülmektedir. Ortalamalara bakıldığında zaman, muhasebe müdürlerinin ortalaması 3,96, malmüdürlerinin ortalaması ise 2,98 çıkmıştır. Verilen cevaplar arasında anlamlı farklılık olduğu belirlenmiş ve hipotez reddedilmiştir. Bu hipotezle ilgili grup istatistikleri ve bağımsız örnek testi sonuçları Tablo 4.18 ve Tablo 4.19'de verilmiştir.

Tablo 4.18 - Grup İstatistikleri III

	<i>Unvan</i>	<i>n</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
<i>KSG5</i>	<i>1</i>	<i>54</i>	<i>3,96</i>	<i>1,288</i>
	<i>2</i>	<i>102</i>	<i>2,98</i>	<i>1,449</i>

1- Muhasebe Müdürü 2 - Malmüdürü

Tablo 4.19 - Bağımsız Örnek Testi III

	<i>F</i>	<i>Anlamlılık (Sigma) Değeri</i>
<i>KSG5</i>	<i>8,504</i>	<i>,000</i>
		<i>,000</i>

Politik ve Bürokratik Destek Verilmesi İle İlgili Sorular

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısında etkili olan faktörlerden bir diğeri de yapılan çalışmaların, politikacılar ve bürokratlar tarafından desteklenmesidir. Bu konunun önemi ve sistem üzerindeki etkisi ile ilgili öne sürülen görüşlere muhasebe ve malmüdürlerinin katılım düzeyini ölçmek için 3, ülkemizde bu konu ile ilgili mevcut durumun tespit edilmesi amacıyla 2 adet soru yöneltilmiştir. Alınan cevapların ortalaması ve her ifade ile ilgili frekanslar Tablo 4.20’de verilmiştir.

Tablo incelendiği zaman cevaplayıcıların çok büyük çoğunluğunun (%90’ların üzerinde) sistemin başarıyla uygulanması için, sürekli politikacılar ve bürokratlar tarafından desteklenmesi görüşüne katıldığı görülmektedir. Cevaplayıcılar verilen destekle, özellikle yöneticilerin değişimleri benimsemesinin sağlanacağı görüşüne %89’luk bir oranla katılmaktadırlar.

Tablo 4.20 – Politik ve Bürokratik Destek Verilmesi İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

<i>Politik ve Bürokratik Destek</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
				<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>S1 Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı için politik destek verilmesi gerekli fakat yeterli değildir. Politik destek yanında sürekli olarak bürokratik desteğinde verilmesi gerekir.</i>	4,14	,667	156		5	10	99	42
<i>S2 Politik ve bürokratik destek verilmesi, yöneticilerin değişimleri benimsemesini teşvik eder.</i>	4,10	,743	156	1	7	9	98	41
<i>S3 Politik ve bürokratik destek alınması, sistemin başarı ile uygulanabilmesi için gerekli ön koşullardan biridir.</i>	3,93	,812	156		12	21	89	34
<i>S4 Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için gerekli yasal düzenlemeler yapılmaktadır.</i>	3,79	,762	156		13	26	98	19
<i>S5 Sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmektedir ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir.</i>	3,34	1,312	156	11	44	21	41	39

Bu konunun ülkemizde ne seviyede olduğunu tespit etmek amacıyla, iki adet soru yöneltilmiştir. Cevaplayıcılar sistemle ilgili yasal düzenlemelerin yapıldığını, bu konu ile ilgili bir sorun olmadığını belirtmişlerdir. Fakat yasal düzenlemeler yapılmasına karşın, bu yasaların uygulanmasını sağlayacak ve teşvik edecek politikacıların ve

bürokratların, sisteme müdahale edildiğinde yöneticilere destek vermedikleri görülmektedir. Bu konu ile ilgili olarak sorulan 5. soruyla ilgili cevaplayıcıların %51,28'i destek alamadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.

Bu konu ile ilgili muhasebe müdürleri ile malmüdürlerinin görüşleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla aşağıda verilen hipotez ortaya atılmıştır.

11	H_0	Ünvanları itibarıyla cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmekte ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık yoktur.
	H_1	Ünvanları itibarıyla cevaplayıcıların, muhasebe birimlerinde, sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmekte ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir görüşüne katılma dereceleri arasında anlamlı farklılık vardır.

Hipotez t testi yapılarak test edilmiş ve yapılan T testi sonucunda hipoteze ilişkin olarak, 0,05 anlamlılık düzeyinde, anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. *Sig. (2-tailed)* değerine bakıldığında hipoteze ilişkin olarak 0.000 değerinin olduğu görülmektedir. Ortalamalara bakıldığında zaman, muhasebe müdürlerinin ortalaması 3,85, malmüdürlerinin ortalaması ise 3,07 çıkmıştır. Hipotez reddedilmiş ve muhasebe ve malmüdürlerinin bu sorulara vermiş oldukları cevaplar arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu hipotezle ilgili grup istatistikleri ve bağımsız örnek testi sonuçları Tablo 4.21 ve Tablo 4.22'de verilmiştir.

Tablo 4.21 - Grup İstatistikleri IV

	<i>Unvan</i>	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
<i>PBD5</i>	1	54	3,85	1,139
	2	102	3,07	1,322

1- Muhasebe Müdürü 2 - Malmüdürü

Tablo 4.22 - Bağımsız Örnek Testi IV

	<i>F</i>	<i>Anlamlılık (Sigma) Değeri</i>
<i>PBD5</i>	5,235	,000
		,000

Profesyonel ve Akademik Destek Alınması İle İlgili Sorular

Devlet muhasebesi alanında uzman kurumlar ve üniversitelerden destek alınması da yine sistemin başarısı üzerinde önemli bir faktördür. Devlet muhasebesi uzmanlarının yanı sıra, bu konu ile ilgili uzmanlaşmış kurumlar ve akademik birimlerin katılımı ile oluşturulacak çalışma grupları sistemde önemli rol üstlenebilecektir. Bu konu ile ilgili olarak cevaplayıcılara dört adet soru yöneltilmiş ve verilen cevaplara ilişkin ortalamalar ve frekanslar Tablo 4.23’de verilmiştir.

Cevaplayıcıların %87,17’si sistemin başarısı için kamu sektörü içinden veya dışından ilgili tüm birimlerin katılımının sağlanmasına ilişkin görüşe ve %84,61’i de tüm kamu birimlerinin ve akademik çevrenin oluşturacağı bir çalışma grubunun sistemin başarısına katkı sağlayacağı görüşüne katılmışlardır. Ayrıca oluşturulan bu çalışma grubu, konferanslar ve seminerlerle tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin tüm çalışanlara aktarılması gerektiği, cevaplayıcıların **%95,51’i** tarafından önemle vurgulanmıştır.

Ülkemizde, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ilgili konferans, seminer vb. faaliyetler yapıp yapılmadığına ilişkin soruya ise cevaplayıcıların yaklaşık %50’si olumsuz yanıt vermişlerdir.

Tablo 4.23 – Profesyonel ve Akademik Destek Alınması İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

	<i>Profesyonel ve Akademik Destek</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
S1	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için, kamu sektörü içinden veya dışından ilgili birimlerin görüşlerine başvurulmalıdır.</i>	4,08	,718	156		7	13	96	40
S2	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile kurulması ve uygulanması için ilgili tüm birim ve akademik çevrelerin katkı sağlayacağı bir çalışma grubu oluşturulmalıdır.</i>	4,03	,686	156		8	10	107	31
S3	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı için belirlenen öncelikler ve faktörler; konferans, seminer ve çalışma grupları ile tüm çalışanlara aktarılmalıdır.</i>	4,24	,591	156		3	4	102	47
S4	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmeden önce, sistemle ilgili konferans, seminer vb. faaliyetler yapılmıştır.</i>	2,87	1,004	156	8	65	24	58	1

Teknolojik Altyapı ve Bilgi İşlem İle İlgili Sorular

Çalışmanın son bölümünde ise, yine sistemin başarısını doğrudan etkileyen teknolojik altyapı ve bilgi işlem konusuna değinilmiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemli bir engel olarak ortaya çıkan bu konu, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin temel taşlarından biridir. Bu konunun önemi ve bu konu hakkındaki düşüncelerini öğrenmek amacıyla cevaplayıcılara 3 adet soru, ülkemizdeki mevcut teknolojik imkanların durumunu belirlemek için de 4 adet soru yöneltilmiştir. Verilen cevapların ortalaması ve her bir ifade ile ilgili frekanslar Tablo 4.24’de verilmiştir.

Cevaplayıcıların %99,35’i sistemin başarısı için gerekli teknik altyapının oluşturulması gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca cevaplayıcıların tümü geliştirilen muhasebe yazılımının mevzuatla paralellik göstermesi gerektiğini vurgulamışlardır. Ayrıca, donanım ve yazılımdan kaynaklanabilecek sorunların giderilmesi amacıyla, muhasebe birimlerinde uzman personelin istihdam edilmesi görüşüne de cevaplayıcıların %85,89’u destek vermiştir.

Tablo 4.24 – Teknolojik Altyapı ve Bilgi İşlem İle İlgili Soruların Ortalama ve Frekansları

	<i>Teknolojik Altyapı ve Bilgi İşlem</i>	<i>Ort</i>	<i>St Sap.</i>	<i>n</i>	<i>Cevapların Dağılımı</i>				
					<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
S1	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı için öncelikle yazılım ve donanım konusunda gerekli teknik altyapı oluşturulmalıdır.</i>	4,46	,513	156			1	82	73
S2	<i>Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi için geliştirilen yazılımın mevzuatla paralellik göstermesi gerekmektedir.</i>	4,43	,497	156				89	67
S3	<i>Tüm birimlerde yazılım ve donanımdan kaynaklanacak sorunları giderecek bilgi işlem personeline ihtiyaç vardır.</i>	4,12	,894	156	2	11	9	79	55
S4	<i>Muhasebe birimlerinde kullanılan say2000i programı mevzuatla paralellik göstermektedir.</i>	3,94	,733	156		9	20	99	28
S5	<i>Birimim, yeterli sayıda bilgisayar, yazıcı ve gerekli diğer tüm donanımlara sahiptir.</i>	3,79	,887	156	1	22	9	101	23
S6	<i>Birimimde kullanılan muhasebe programı tüm ihtiyaçlarımıza cevap vermektedir.</i>	3,53	,960	156	2	29	26	82	17
S7	<i>İnternet bağlantı hızımız yüksektir ve çalışmalarımızda internetten kaynaklanan sorunlar yaşanmamaktadır.</i>	2,46	1,056	156	24	76	21	31	4

Ülkemizdeki durumun tespit edilmesi amacıyla sorulan sorulara verilen cevaplar incelendiğinde, kullanılan say2000i muhasebe yazılımının mevzuatla paralellik gösterdiği cevaplayıcıların %81,41'i tarafından belirtilmiştir. Bilgisayar ve donanım konusunda sorun olmadığı, sadece tüm bilgilerin yazılım aracılığı ile eş zamanlı olarak merkeze gönderilmesinden dolayı sıkıntılar yaşandığı belirtilmiştir. Muhasebe birimlerinin aynı anda işlem yapmasından dolayı sistemde sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle işlemlerin internet aracılığı ile yapılması ve verilerin tek bir noktaya gönderilmesi nedeniyle bağlantı hızı düşmekte ve çalışanlar üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bu görüş cevaplayıcıların %64,10'u tarafından desteklenmektedir.

4.8. ARAŞTIRMA SONUÇLARI

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu: Kamu Mali Yönetim Reformu ile ilgili olarak devlet muhasebe sisteminde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda bu düzenlemelerle ilgili iki farklı problemin varlığı tespit edilmiştir. İlki özellikle yetki ve sorumluluklar ile ilgili çıkarılan birçok kanun maddesinin uygun olmadığı, ikincisi ise özellikle uygulama sürecinde çeşitli faktörlerin etkisiyle yaşanan sorunların varlığıdır. Aşağıda, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile birlikte yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile ilgili olarak sorunlar, noksanlıklar ve noksanlıklara ilişkin çözüm önerileri maddeler halinde verilmiştir:

- 5018 sayılı kanunun çıkarılmasıyla birlikte, yaklaşık 80 yıl yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılmıştır. Yeni yasa ile birlikte devlet muhasebe sisteminde görev alan tüm birimlerin unvan, görev ve sorumluluklarında değişikliğe gidilmiştir. İta amiri, tahakkuk memuru ve sayman kavramları yerine, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, mali hizmetler birimi yetkilisi kavramları getirilmiştir. Bu değişikliğe paralel olarak görev ve sorumluluklarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Sistemin bu konudaki en büyük sorunu da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Kanun ile tanımlanan görev ve sorumluluklarda önemli hatalar ve eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca bu konu ile ilgili bazı kanun maddeleri açık değildir ve farklı şekilde yorumlanabilmektedir.

- Kanun, harcama yetkilisinin sorumluluğunu, *verdiği harcama talimatı* ile sınırlı tutmaktadır. İlgili kanun maddesine göre, harcama yetkilisi harcama talimatını vermesinin yanı sıra, işlemle ilgili olarak ödeme talimatını da vermekte, fakat bu ödeme talimatı ile ilgili olarak mevzuat yönünden sorumlu tutulmamaktadır. Hâlbuki harcama yetkilileri ilgili harcama biriminin en üst amiridir. Dolayısıyla mevzuat yönünden sorumlu tutulmadığını bildiğinden ve amir olduğundan işin gerçekleşme sürecine doğrudan müdahale edebilmekte ve işlemin seyrini değiştirebilmektedir. Ayrıca harcama yetkilileri mevzuatla ilgili olarak birçok konuda yeterli bilgi ve birikime sahip olmadıkları için, hatalı harcama talimatları vererek sistemin tıkanmasına neden olmaktadır. İlgili kanun maddesinin değiştirilerek, harcama yetkilisinin sorumluluğu ödeme noktasında da devam etse, harcama yetkilileri mevzuatın yerine getirilmesi konusunda daha fazla hassasiyet göstereceklerdir.
- 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra yaşanan diğer bir önemli sorun da, daha önce muhasebe yetkilisi tarafından yapılmakta olan mevzuat denetiminin gerçekleştirme görevlileri ile sınırlı tutulmasıdır. Kamu kurumlarında mali mevzuat eğitimi almış yeterli sayıda personel bulunmamaktadır. Bu nedenle bu konuda uzmanlaşmış muhasebe yetkilileri, özellikle kanunun yürürlüğe girdiği ilk dönemlerde gerçekleştirme görevlilerine yardımcı olmuştur. Bu yardımlar kimi zaman doğrudan mevzuat denetiminin muhasebe yetkilisi tarafından yapılması, kimi zaman ise gerçekleştirme görevlilerine yaptıkları hatalarla ilgili uyarı yapma şeklinde olmuştur. Ancak zamanla yetki ve sorumlulukların farklı olmasından kaynaklanan çatışmalar yaşanmış ve bu yardımlar asgari seviyeye inmiştir.
- 5018 sayılı kanunda görev ve sorumlulukları tanımlanarak kurulan ve mali sistemin temel taşı olan, *mali hizmetler sınıfı* oluşturulamamıştır. Sadece merkez ve özel bütçeli kurumlarda Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının kurulmuş olması yeterli değildir. Merkez dışı birimlerde, bir an önce mali hizmetler birimleri kurulmalıdır. Buralarda görev alacak personele mali konularda eğitim verilmeli ve uzmanlaştırılmalıdır. Kurumların idari yapısı yeniden ele alınarak, teşkilatlandırılmalıdır.

- Yapılan çalışma ile çıkarılan diğer bir önemli sonuç ise, devlet muhasebe sisteminin temel taşıını oluşturan saymanlık müessesinin görev ve sorumluluklarında yapılan değişikliklerle ilgilidir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 61. maddesinin üçüncü fıkrası ile, muhasebe yetkililerinin ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde yapacağı kontroller arasında yer alan, maddi hataya ilişkin sorumluluklarının nerede başlayıp nerede bittiği konusunda tereddüt yaratılmış olup, sorumlulukların sınırlarının daha net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bu konu ile ilgili yöneltilen soruya cevaplayıcıların %89,1'i kanun maddesinin yetersiz olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Dikkat çeken diğer önemli bir sonuç ise muhasebe yetkililerinin görev ve sorumluluk alanlarına ilişkindir. Çalışmaya katılan cevaplayıcıların çok büyük bir kısmı (%86,53) yeni düzenleme ile taşıdıkları niteliğin altında bir görevi yürütür hale getirildiklerini savunmuşlardır. Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü asli görevi muhasebe ile ilgili faaliyetleri yürütmek olan muhasebe yetkilileri, 5018 sayılı yasa öncesinde sistemin bütününden sorumlu tutulmakta idiler. Harcama sürecinin başından sonuna kadar, süreç içindeki rollerine bakılmaksızın yapılan tüm işlemler, muhasebe yetkililerinin sorumluluk alanına girmektedir. Yeni kanun ile, muhasebe yetkilisinin görevi muhasebe işlemleri ile ilgili faaliyetler olarak yeniden düzenlenmiştir. 5018 sayılı kanunla yapılan en mantıklı ve doğru düzenleme bu olmuştur. Aslında konu derinlemesine irdelenecek olursa muhasebe yetkililerinin bu görüşü savunmalarının altında yatan gerçekler kavranabilecektir. Gerek muhasebe müdürleri gerekse malmüdürleri yıllarca, asli görevlerinin dışında görev ve sorumluluklarla yüklenmişlerdir. Bu görevleri yerine getirirken sistemin bütünüyle ilgili, oldukça yüksek bilgi ve birikime sahip olmuşlardır. İşte muhasebe ve malmüdürlerinin yeni düzenlemeye karşı çıkmalarının nedeni de burada yatmaktadır.
- 5018 sayılı kanunla muhasebe yetkililerinin görev ve sorumluluklarının yeniden tanımlanmasına rağmen, Haziran 2007 tarihinde Sayıştay ilgili kanun maddesinin açık olmadığını öne sürerek, muhasebe yetkililerini yine tüm işlemlerden sorumlu tuttuğunu açıklamıştır. Bu durum kurumlar arasında ihtilaf yaratmış ve olay mahkemeye taşınmıştır.

- Sayıştay'ın bu şekilde hareket etmesinin altında yatan gerçek, sistemin bütünü denetlemek yerine sadece sistemin bütününden sorumlu olan muhasebe yetkililerinin denetlenmesinin daha kolay olacağı mantığıdır. Yani “Sayıştay, kendi iş yükünü arttırmamak adına böyle bir açıklama yapmıştır” görüşü mantıklı gelmektedir.
- Ayrıca Kamu Mali Yönetim Kanunu ile Sayıştay kanunun uyumlu olması gerekmektedir, bu konuda sorunlar bulunmaktadır.
- Maliye bakanlığına bağlı saymanlıkların sayısı hızla azaltılmalıdır. Her ilde ve ilçede birer ödeme saymanlığının bulunması yeterlidir. Diğer askeri ve mülki kurum saymanlıklarının tamamı kapatılmalıdır. Bunun için, bir çok harcama ve ödeme işlemleri merkezileştirilmeli veya toplulaştırılmalıdır.
- Kamu kurumlarında yeterli ve nitelikli personel temin edilmeden ve yukarıda değinildiği gibi yetki ve sorumluluklar doğru tanımlanmadan uygulamaya geçilmiştir. Sorumlulukların adil olmayan bir şekilde tanımlanması ile birimler arasında anlaşmazlıklar ve çatışmalar çıkmıştır.

Özel Muhasebe Yaklaşımları: Devlet muhasebe sistemimizde duran varlıklarla ilgili çalışmalar 2007 yılında başlatılmıştır. Konu ile ilgili olarak sadece taşınır mal yönetmeliği çıkarılmış ve konu ile ilgili faaliyetler henüz tamamlanamamıştır.

Yapılan çalışma sonucu, ankete katılan cevaplayıcılar duran varlıkların kayıt altına alınmasında değerlendirme yönteminin kullanılmasının uygun olacağını belirtmişlerdir. Ayrıca cevaplayıcıların büyük çoğunluğu taşınır, taşınmaz varlıkların yanı sıra kültürel miras kapsamındaki varlıkların ve askeri varlıkların kayıt altına alınması gerektiğini de ifade etmişlerdir. Fakat bugüne kadar taşınır mallar dışında, duran varlıklarla ilgili ülkemizde herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Diğer bir önemli husus ise, devlet muhasebesi ile ilgili faaliyetlere yön verecek olan *devlet muhasebesi standartlarının* çıkarılmasıdır. Bu amaçla Devlet Muhasebesi Standartlar Kurulu oluşturulmuştur. Kurul faaliyetlerini sürdürmektedir ve şu ana kadar sadece bir adet standart yayınlanabilmiştir.

Personel, Eğitim ve Motivasyon: Nitelikli personel olmaması, yeterli eğitimlerin verilmemesi ve çalışanların yeni sisteme karşı tepki göstermesi çalışma sonucunda belirlenen diğer önemli sorunlardır.

Konu ile ilgili sorulan sorulara verilen cevaplardan, muhasebe birimlerinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin gerektirdiği niteliği taşımayan çalışanların bulunduğu anlaşılmaktadır. Diğer kamu kurumlarında olduğu gibi çalışanların sayı olarak fazla, fakat yeterlilik olarak düşük olduğu tespit edilmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı birimlerde çalışan personelin aldığı ücret de diğer birimlere göre oldukça yüksektir. Yeni işe başlayan bir personelin aldığı ücret ek ödemelerle birlikte 1.400 YTL, muhasebe yetkilisinin aldığı ücret ise yaklaşık 2.000 YTL'dir. Diğer kurumlarda çalışan, örneğin üniversitelerde tahakkuk memurluğu yapan bir personelin aldığı ücret ise 780 YTL'dir. Rakamlara bakıldığı zaman arada müthiş bir uçurumun ve adil olmayan bir durumun olduğu görülmektedir. Muhasebe birimlerinde çalışanlara verilen ücretin yüksek olmasının iki önemli olumsuz sonucu vardır. Birincisi, diğer kamu kurumlarında bulunan ve muhasebe birimlerinde çalışanlarla aynı kadro ve derecelere sahip çalışanların, siyasi ve diğer güçleri devreye sokarak bu birimlere geçmeye çalışmasıdır. Bu durum, zaten yetersiz işgücüne sahip olan devlet muhasebe sistemini daha da zor durumda bırakmaktadır. İkinci önemli sorun ise, kamu çalışanlarına verilen ücretin belirlenmesinde önemli rol oynayan Maliye Bakanlığı'nın, kendi çalışanlarına yüksek ücretler ödemesi ve bu konuda adil olmayan bir durum yaratmasıdır. Ekonomimizin hızla büyüdüğü ve özellikle kamu çalışanlarına ödenen ücretlerle ilgili sürekli fedakârlıkların istendiği bir ortamda, bu fedakârlığı isteyen kurumun kendi çalışanlarına yüksek ücret ödemesi oldukça düşündürücüdür.

Sistemin belki de en önemli sorunu, yeni sistemin amaçlarının, faydalarının ve kazandıracaklarının çalışanlarla paylaşılmamasıdır. Maliye bakanlığının bu konu ile ilgili ne bir vizyonu ne de bir misyonu mevcuttur. Bu nedenle çalışanlar yapılan çalışmalara çeşitli nedenlerden ötürü tepki göstermişlerdir. Bu nedenlerin başında iş yükünün artması ve çalışanların değişime karşı kapalı olması gelmiştir.

Diğer bir önemli nokta ise eğitim konusudur. Ankete verilen cevaplardan sistem öncesinde ve geçiş sürecinde çalışanlara gerekli eğitimlerin verilmediği ve yeni sistemin anlatılmadığı belirlenmiştir.

Kamu mali yönetim reformu ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemi sadece Maliye Bakanlığını ilgilendiren konular değildir. Bu çalışmalarda başarılı olmak için, tüm birimlerin katılımı gerekmektedir. Bu nedenle sadece Maliye Bakanlığı'na bağlı

birimlerde çalışanların değil, diğer tüm kamu birimlerinin bu konuda bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemimizin en önemli sorunu nitelikli personel eksikliğidir. Çünkü sistemler kurulabilir, fiziki şartlar ve gerekli teknolojik imkanlar sağlanabilir, ama sistemi yürütecek gerekli işgücü yoksa başarı beklemek hayalden öteye geçemeyecektir.

Politik ve Bürokratik Destek Alınması: Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin ihtiyaç duyduğu yasal altyapının oluşturulmasının yanında, uygulayıcıların özellikle politik ve bürokratik destek görmesi, sistemin başarısında çok önemli bir faktördür.

Ülkemizde yasal altyapının oluşturulmaya çalışıldığı, bu amaçla kanunların çıkarıldığı gelen cevaplardan anlaşılmaktadır. Ama politik ve bürokratik destek noktasında çok vahim sonuçlarla karşılaşıldığı belirtilmelidir. Özellikle ödenek yetersizliği nedeniyle geliştirilen, kayıt sırasına göre ödeme sisteminin, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı işlemediği ve sisteme sürekli olarak dışarıdan müdahale edildiği belirlenmiştir. Bu konularda da üst yönetimden destek gelmediği ve muhasebe birimlerinin kaderine terk edildiği gelen cevaplardan anlaşılmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ihtiyaç duyduğu politik ve bürokratik destek verilmesini bir kenara bırakın, tam tersine, politik ve bürokratik yapı, sisteme müdahale etmekte ve sistemi çökertmeye çalışmaktadır. Yani kendi oluşturduğumuz yapıyı kendimiz bozmaya çalışmaktayız.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin en önemli artılarından biri de giderlerin ve gelirlerin tahakkuk ettiğinde kayıt altına alınmasıdır. Bu yöntemi, nakit esaslı yöntemden ayıran farklılıkların başında bu gelmektedir. Ülkemizde ise, ödenek yetersizliği olduğu durumlarda, zaman zaman merkezden ilgili işlemlere ilişkin modüller kapatılarak tahakkuk kaydı yapılmasına bile izin verilmemektedir. Bazı zamanlarda tahakkuk esaslı sistem terk edilerek nakit esaslı sisteme dönüş yapılmaktadır.

Profesyonel ve Akademik Destek Alınması: Ülkemizde kamu sektörü ile akademik çevreler birbirinden oldukça uzak noktalarda bulunmaktadır. Gerek akademik çevrelerin kamu sektörüne uzak durması, gerekse kamu sektörünün akademik birimlerden yardım talep etmemesi nedeniyle bu mesafe sürekli korunmuştur.

Özellikle eğitim noktasında üniversitelere önemli görevler düşmektedir. Çünkü sistemin başarısı için nitelikli, uzman personele ihtiyaç vardır. Nitelikli, uzman personelin yetiştirilmesi noktasında üniversitelere önemli görevler düşmektedir. Özellikle üniversitelerde, devlet muhasebesi ile ilgili derslerin verilmesi uzman personel ihtiyacının giderilmesinde önemli rol oynayacaktır. Ayrıca kamu çalışanlarına verilecek olan seminer, konferans ve diğer eğitimlerle sistemin bu konudaki sorunları aşılabilecektir.

Teknolojik İmkanlar: Sistemin olmazsa olmazlarından biri olan bilgisayar, diğer donanımlar ve muhasebe yazılımı konularında ülkemizde önemli sorunlar olmadığı tespit edilmiştir. Muhasebe birimlerinin büyük çoğunluğunun yeterli teknolojik imkanlara sahip olduğu belirlenmiştir. Geliştirilen *say2000i* muhasebe yazılımı da sistemin gerektirdiği ihtiyaçlara cevap vermektedir. Sistemin bu konudaki tek probleminin yapılan işlemlerin Muhasebat Genel Müdürlüğü'ndeki sunucuya internet aracılığı ile aktarılmasından kaynaklanmaktadır. Tüm muhasebe birimleri bu sunucuya bağlı olduğu için işlem hızı düşmektedir. Sistemin tek bir merkeze bağlı kalması yerine, her bir coğrafi bölgenin bir merkez olarak kabul edilip muhasebe yazılımının buna göre yeniden yapılandırılması bu sorunun çözüm yolu olabilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet muhasebesi alanında, özellikle hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflık kavramları paralelinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu kavramların yanısıra devletin sahip olduğu varlıkların ve yükümlülüklerinin belirlenmesi amacıyla ülkeler yeni arayışlara gitmiş ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi en uygun yöntem olarak belirlenmiştir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi nakit esaslı muhasebe sisteminden farklı olarak, muhasebeyi ilgilendiren olayları gerçekleştirdiği anda kayıt altına almakta ve devletin bütününe kapsamaktadır. Bu sistemle devletin sahip olduğu tüm varlıklar (duran varlıklar dahil) kapsam dahiline alınmakta, kamu borçları ödenmese bile mali tablolarında yer almaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile birlikte kamu sektörü ile özel sektör arasındaki uçurum iyice azalmış ve kamu sektörü özel sektöre oldukça yaklaşmıştır.

Özellikle 90'lı yılların başında Yeni Zelanda ve Avustralya'da başlayan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş çalışmaları, IMF, BM, OECD ve AB gibi uluslararası kurum ve kuruluşların desteği ile tüm Dünya'da hızla yayılmaya başlamıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kurulması ve başarıyla uygulanması oldukça uzun zaman ve kaynak isteyen zorlu bir süreçtir. Sistemin kurulumunu ve başarısını etkileyen çok çeşitli faktörlerin ve engellerin varlığından söz etmek mümkündür. Kamu mali yönetim reformu, personel, eğitim ve motivasyon, özel muhasebe yaklaşımları, politik ve bürokratik destek verilmesi, profesyonel ve akademik destek alınması ve yeterli teknolojik imkanların var olması bu faktörlerin başlıcalarıdır.

2004 yılında Türkiye'de tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçmek amacıyla çalışmalar başlatılmış ve pilot bölgelerde yapılan çalışmaların ardından 2005 yılından itibaren tüm ülke genelinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

Bu araştırma çerçevesinde Türkiye'de uygulanan tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulama düzeyi tespit edilmiş ve sistemin başarısında etkili olan faktörlerin hangi düzeyde yerine getirildiği belirlenmiştir. Ayrıca sisteme geçiş süreci boyunca ortaya çıkması muhtemel olan sorun ve engeller tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin Türkiye uygulaması değerlendirilirken, sistemin başarısını etkileyen temel faktörler göz önünde bulundurulmuş ve bu faktörlerin uygulama düzeyi ve sistem üzerindeki engeller aşağıda verilmiştir:

- Kamu Mali Yönetim Sistemi ile ilgili yapılan düzenlemeler yeterli değildir. Özellikle görev ve sorumluluklarla ilgili sınırlar doğru belirlenmemiştir. Ayrıca görev ve sorumluluklara ilişkin bazı kanun maddeleri açık değildir ve bu durum kurumlar arası ihtilafa yol açmıştır.
- Duran varlıklar, devlet muhasebe standartları ve taahhütler ile ilgili muhasebe yaklaşımları belirlenmemiştir.
- Sistemin en önemli faktörlerinden biri olan nitelikli personel konusunda önemli problemler mevcuttur.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve sistemin önemi çalışanlara aktarılmamıştır. Dolayısıyla, çalışanlar sisteme karşı, iş yükünün artması ve değişime karşı direnç gibi nedenlerden dolayı tepki göstermişlerdir.
- Politik ve bürokratik destek verilmemektedir. Özellikle, kişisel çıkarlar doğrultusunda sisteme dışarıdan müdahaleler yapılmaktadır.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle geliştirilen, kayıt sırasına göre ödeme yöntemi, sisteme karşı dışarıdan yapılan müdahaleler nedeniyle sağlıklı bir şekilde çalışmamaktadır.
- Sistemin ihtiyaç duyduğu yeterli teknolojik imkânlar mevcuttur. Bu konudaki temel sorun, tüm verilerin tek bir sunucuda toplanmasından dolayı muhasebe yazılımının yavaş çalışmasıdır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile ilgili diğer sorunlar konu başlıkları halinde aşağıda verilmiştir:

Denetim: 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, harcama sürecinde denetimin en önemli aşamasını harcama sonrası iç denetim oluşturmuştur. Kanun üç yıldır yürürlüğe girmesine rağmen iç denetimin varlığından söz etmek mümkün değildir. Harcama sonrası dış denetimin örnekleme yöntemi ile yapıldığı ve bütün harcamaların denetiminin Sayıştay'ca yapılmasının mümkün olmadığına göre, harcama sonrası iç denetim ile kamu harcamalarının yerinde, etkili, ekonomik ve verimli olarak mevzuata uygunluğunun mutlaka denetlenmesi gerekmektedir. Burada bu sorumluluk kurumların kendi bünyelerinde oluşturacakları ve istihdam edecekleri iç denetçilerle yerine getirilecektir. Ancak bu son derece yanlış ve yetersiz olacaktır. Bu konuda yeterli ve yetişmiş nitelikli personel bu alanda değerlendirilememiştir. Burada zaman kaybedilmiştir.

Hükümetin uyguladığı maliye politikasının temel amacına bakıldığında, harcamalarda disiplin görülmektedir. Gerçekleşen bütçe rakamlarına bakıldığında son üç yıldır bütçe faiz dışı fazla vermektedir. Buda fiyatlar genel seviyesinin dolayısıyla enflasyonun düşmesini sağlamaktadır. Ancak harcamalarda disiplin sadece kurumlara ayrılan ödeneklerin miktarlarının artırılması ile veya yılsonlarına doğru bazı harcama kalemlerinden harcamaların engellenmesi ile değil, yapılan harcamaların gerekli olup olmadığının ve özellikle kamu hizmetlerinin verimliliğini ve etkinliğini artırıp artırmadığına ve yerinde harcanıp harcanmadığına bakılması gerekmektedir. Bu noktada denetimin yapılması hayati önem arz etmektedir.

Yetişme şekillerine ve mesleki bilgilerine göre 5018 sayılı kanunla daha basit görev ve sorumluluk yükletilmiş muhasebe yetkililerine taşrada (il ve ilçelerde) belirli yetki düzenlemesi ile yine Maliye Bakanlığı personeli olarak denetim yetkisi verilip bu boşluğun giderilmesi bir çözüm önerisi olarak sunulabilir. Çünkü Harcama yetkililerinin emrinde bulunan gerçekleştirme memurlarının görevlerini yerine getirirken karşılaştıkları mevcut durumla denetim elemanları da karşılaşacaktır.

Hesap Planına İlişkin Görüş ve Öneriler: Muhasebe Yönetmeliği ile çıkarılan hesap planı ve muhasebe kayıtlarına ilişkin görüş ve öneriler aşağıda sıralanmıştır:

- Tertip hataları dahil tüm hataların muhasebe kaydıyla düzeltilmesi gerekmektedir. 2006 yılından itibaren bütçe işlemlerinin tümü muhasebeye konu edilmeye başlanmıştır. Bu yüzden, tüm düzeltme işlemlerinin muhasebe kaydıyla yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan bütçe işlemlerinin muhasebe sistemi ile ortaya dökülmesi mümkün olmayacaktır. Bu konuda referans olarak, Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinin 459. maddesi alınabilir.
- Hesaplar belirlenen kurumsal ve finansal kodlarla birlikte izlenmelidir. Muhasebe sisteminde daha sağlıklı ve anlamlı bir raporlama ve muhasebeleştirme işlemi için ilgili hesapların mutlaka kurumsal ve finansal kodlarla birlikte takip edilmesi gerekmektedir.
- 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının kullanımının durdurulması gerekmektedir. Ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen giderlerin, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin gereği olarak tahakkuk kaydı yapılmaktadır. Bu amaçla 322- Bütçeleştirilecek Giderler ve 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar

Hesabı kullanılmaktadır. 5018 sayılı kanunda yer alan hükümler göz önünde bulundurulduğunda, 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabının sağlıklı bir şekilde kullanılması halinde, 322-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'nın kullanım alanının son derece kısıtlandığı görülmektedir. Bu nedenle bu hesabın kullanımına son verilmeli ve hesabın mevcut bakiyesi tasfiye edilmelidir.

- 132 – Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ve 232- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen tutarların neler olduğu ve ayrıntısı bilinmemektedir. Bu hesaplara ilişkin olarak yapılan işlemlerin ayrıntılı olarak takip edilmesi ve hesapta izlenen tutarların belirlenmesi gerekmektedir. Bu hesabın bakiyesinin büyük bir kısmını, çeşitli doğal afetlerde zarar gören vatandaşların zararını gidermek amacıyla verilen uzun vadeli borçlar oluşturmaktadır. Fakat verilen borçların takibi sağlıklı bir şekilde yapılmamaktadır.
- Yukarıda verilen işlemlerden muhasebe yazılımını ilgilendirenlerin, say2000i muhasebe yazılımına da yansıtılması gerekmektedir.
- Ayrıca say2000i yazılımında yer alan maddi duran varlık ve yeniden değerlendirme defteri ile taahhüt kartlarının muhasebe ile entegre, fonksiyonel, bilgi üreten sonraki kayıt ve işlemlere esas teşkil edebilecek bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısını etkileyen faktörler ve sistem üzerindeki engellerin göz önünde bulundurulduğu çalışmada Türkiye uygulaması incelenmiştir. Türkiye’de bu faktörlerle ilgili yapılan çalışmaların yetersiz olduğu ve sistemin birçok sorunu olduğu tespit edilmiştir. Kamu mali yönetim reformunun ihtiyaçlara cevap vermediği, özel muhasebe yaklaşımlarının henüz geliştirilmediği, politik ve bürokratik destek noktasında sıkıntılar olduğu, personelden kaynaklanan çeşitli problemlerin var olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sistemin belki de düzgün çalışan tek noktasının insan faktörünü ikinci plana iten teknoloji ve teknolojik altyapı olduğu belirlenmiştir.

Sonuç olarak, Türk Devlet Muhasebe Sistemi’nin hala nakit esaslı sistemden kopamadığını ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin başarıyla uygulanması için daha uzun zamana ve çalışmaya ihtiyaç olduğu görülmüştür.

Bundan sonraki çalışmalarda, özelikle tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin önemli bir unsuru olan duran varlıklarla ilgili yaklaşımların konu olarak belirlenmesi ve üzerinde çalışılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ,-----; 2005 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, IFAC, January 2005.
- ,-----; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Kontrol Dairesi Başkanlığı, 24/01/2006
- ,-----; Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları – Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara, 2002.
- ,-----; Ekonomi Ansiklopedisi, 1 Numara ve Hearts Yayıncılık, 1997.
- ,-----; ESA95 Manual on Government Deficit and Debt, European Communities, 2002 Edition, Luxembourg.
- ,-----; European System Of Accounts 1995, Eurostat, Luxembourg, 1996.
- ,-----; European Union Data Page, Erişim: 12 Mart 2007, European Union, <http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00000.htm>.
- ,-----; Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting, Cash Basis IPSAS, IFAC, January 2003.
- ,-----; Government Finance Statistics Manual 2001, International Monetary Fund (IMF), 2001.
- ,-----; Government Finance Statistics Manual 2001, International Monetary Fund (IMF), 2001.
- ,-----; Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, International Federation of Accountants, October 1994.
- ,-----; Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Devlet Planlama Teşkilatı, Mart 2000.
- ,-----; Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi: 28/12/2006.
- ,-----; Manual On Sources And Methods For The Compilation Of ESA95 Financial Accounts, European Commission, Firs Edition, 2002.

- ,-----; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİK Raporu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara, 2000.
- ,-----; The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments, European Federation of Accountants (FEE), www.fee.be/publications/main.htm under Public Sector, 2003.
- ,-----; Transition To The Accrual Basis Of Accounting: Guidance For Governments And Government Entities, IFAC Public Sector Committee, Study 14 April 2002.
- ,-----; Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2002.
- ,-----; Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC), <http://forum.europa.eu.int/Public/irc/budget/Home/main>, 15/10/2006.
- ,-----; Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok yıllık Bütçeleme, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 29-30 Haziran, Ankara 2005.
- ,-----; Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Aralık, 2004.
- ,-----; Public Sector Modernisation: Governing for Performance, OECD Policy Brief, OECD Observer, October 2004.
- ,-----; Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Maliye Bakanlığı, Sayı:2004/1, Şubat, Ankara, 2004.
- Akarçay, Vural; Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:330-563, İstanbul, 1980.
- Akça, Yusuf; Bütçe ve Devlet Muhasebesi, Emek Matbaası, II: Baskı, İstanbul, 1998.
- Akdeniz, Gıyas; Devlet Muhasebesi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948.
- Akmut, Özdemir; Türkiye Devlet Muhasebesi, Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları No:170, Araştırma No:15, Ankara, 1973.

- Altuğ, Figen; Kamu Bütçesi, Ezgi Kitabeci Yayınları, I. Baskı, Bursa, 1999.
- Batırel, Ömer Faruk; Kamu Bütçesi, M.Ü. Nihad Sayâr –Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:444-637, 6. Baskı, İstanbul, 1990.
- Bjorgvinsson, Johann R.; Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 ve Avrupa Hesap Sistemi 1995 İle İlişkisi, IMF, Eylül, 2004.
- Coşkun, Gülay; Devlet Bütçesi, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, 1997.
- Çakır, Coşkun; Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, Küre Yayınları BSV Kitaplığı 4, Türkiye Araştırmalar 1, 2001.
- Çetinkaya, Özhan; Zuhul Yıldırım; Devlet Muhasebesi, Ekin Kitabevi, Geliştirilmiş 2. Baskı, 2006.
- Çoşan, M. Hikmet; Devlet Muhasebesi, Yeni Uğur Matbaası, Ankara, 1980.
- Dişli, Mustafa; Eyüp Kızılkaya; Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2000.
- Dişli, Mustafa; Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (açıklamalı-çözümlü), Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No:6, 2004.
- Edizdoğan, Nihat; Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 1995.
- Ergeneli, Nafiz; Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi, Ülkü Basımevi, İstanbul, 1949.
- Giray, Adil; Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 1988.
- Gülşen, Hamdi; Erkan Karaarslan; Eyüp Kızılkaya ve Diğerleri; Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Mukder, Ankara, 2006.
- Güngör, Azmi; Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:231, 1981.
- Gürdal, Temel; Nurullah Altun; Metin Küçük ve Diğerleri; Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Denetim Ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları, Denizyıldızı Matbaacılık, Ankara, 2006.
- Güvemli, Oktay; Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 2, Proje Danış A.Ş. Yayını No:3, Avcıol Basım-Yayın, 1998.

- Hürcan, Gürsoy; Mali Disiplinin Sağlanması Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ağustos, 1999.
- Kızıлтаş, Emine; IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001.
- Kopits, George Kopits; Jon Craig; Transparency in Government Operations, IMF, Washington DC, January 1998.
- Küçük, Cevdet; Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları, Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınları, 2000.
- Lundqvist, Kristina; Accrual Accounting in Swedish Central Government, Ekonomistyrningsverket (ESV), Volume:8, Stockholm, 2001.
- Nadaroğlu, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, 9.Baskı: Beta Basım Yayın, İstanbul-1996.
- Öner, Erdoğan; Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/369, Ankara, 2005.
- Pehlivan, Osman; Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998.
- Sayın, İsmail Hakkı; Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, <http://ekitapyayin.com/?kitap=043>, Erişim Tarihi: 15 Aralık 2006.
- Söyler, İlhami; Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın no:2005/368, Ankara-2005.
- Şahin, Niyazi; Devlet Muhasebesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968.
- Şener, Orhan; Kamu Ekonomisi, Beta Basım Yayın, Yedinci Baskı, İstanbul, 2001.

MAKALELER

-----,-----; “Modernizing Accountability Practices in The Public Sector”, http://www.tbs-sct.gc.ca/rma/account/OAGTBS_E.html, 15 June 2005, Erişim Tarihi: 25.12.2005.

-----,-----; “Accounting And Budgeting Systems Used By Governments”, European Central Bank/DG Statistics, Luxembourg, 22/23 September 2003, pp.1-27.

-----,-----; “Perspectives on Accrual Accounting”, Public Sector Committee, Occasional Paper 3, 1996, pp.1-45.

-----,-----; “Public Debt Committee – Guidance for Planning and Conducting an Audit of Internal Controls of Public Debt”, Intosai, May 2000, pp.25-51.

-----,-----; “The Adoption Of Accrual Accounting And Budgeting By Governments (Central, Federal, Regional And Local)”, Fédération des Experts Comptables Européens, Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:V, No:1, 2005, pp.80-92.

-----,-----; “Transitional Guidance; For Entity Adopting Accrual Accounting; Draft”, IFAC, July, 2001, pp.1-62.

-----,-----; “A Study on Accrual Based Accounting for Governments & Public Sector Entities in SAARC Countries”, SAFA (South Asian Federation of Accountants, September 2006, pp.1-65.

-----,-----; “Accrual Accounting in the Public Sector”, FEE Public Sector Committee, January 2007, pp.1-43.

-----,-----; “Implementation, of GFSM 2001 System – Migration Paths and Experiences “, Government Finance Statistics and IMF Statistics Department, pp.1-87.

Acar, İbrahim Atilla; Hüseyin Güçlü Çiçek; “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Denetim, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2005, Denizli, ss.353-373.

Adhemar, Philippe; “The Role of IFAC Public Sector Committee”, International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), December-2003, Ferrara.

- Arcagök, Mehmet Sait; “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2005, Denizli, ss.83-97.
- Arslan, Ahmet; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular ve Sorumluluk Halleri”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:24, ss.92-104.
- Ball, Ian, “Initiatives in Public Sector Management and Financial Management: The New Zealand Experience”, Arthur Andersen, 1994, pp.52-65.
- Barun, Bayram, Mustafa Ekinici; Özlem Temizel, “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü”, 22. Türkiye Maliye Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, 9-13 Mayıs 2007, www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/program.pdf, ss.45-58.
- Bendito, Bernardino; Isabel Brusca, “International Classification of Local Government Accounting Systems”, Journal of Comparative Policy Analysis, Volume:6, No:1, April-2004, pp.57-80.
- Champoux, Mark; “Accrual Accounting in New Zealand And Australia”, Harvard Law School, April 2006, pp.1-23.
- Cortes, Josep L.; “The Meaning of Intergenerational Equity in Governmental Financial Management”, Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume: IV, No:1, 2004, pp.53-77.
- Cura, Serkan; “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:XVIII, Sayı:1, İstanbul, 2003, ss.23-32.
- Çakır, İsmail Hakkı; “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolerleri Derneği Yayını, Ankara-2006, ss.39-68.
- Çalış, Ercan; “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, Analiz Dergisi, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, ss.99-106.

- Ellwood, Sheila; Andy Wynne; “The Transition to Accrual Accounting in Context”, Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:III, No:2, 2003, pp.74-79.
- Erüz, Ertan; “Yeni Mali yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2005, Denizli, ss.61-73.
- Güler, Mahmut Selim; Miraç Gülçiçek; “Ülkemizde Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihi Gelişimi”, Uzman Bakış, 2005, ss.57-64.
- Gülşen, Hamdi; “Muhasebe Dışı İzlenen Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınmasına Yönelik Bir Değerlendirme”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:9, Sayı:33, Temmuz-Eylül, 2006, s. 102, ss.101-111.
- Gülşen, Hamdi; “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ocak 2006, Slayt 28.
- Hepworth, Noel; “Government Budgeting And Accounting Reform In The United Kingdom”, Models Of Public Budgeting And Accounting Reform, OECD, Volume:2, Supplement:1, 2002, pp.115-162.
- Hepworth, Noel; “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”, Public Money and Management, January, 2003, pp.37-44.
- Hillier, Diana R.; John J. Kelly; “From Cash To Accrual: The Canadian Experience”, Perspectives on Accrual Accounting, International Federation Of Accountants, 1996, pp.123-142.
- Holmes, Malcolm; David Shand, “Management Reform: Some Practitioner Perspectives on The Past Ten Years”, Governance: An International Journal of Policy and Administration, Volume:8, No:4, October 1995, pp.572-586.
- Karaarslan, Erkan; “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, Mali Kılavuz Dergisi, Ocak-Mart, 2002, ss.5-19.
- Karaarslan, Erkan; “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri”, Mali Kılavuz Dergisi, No.17, Temmuz 2002, ss.109-118.
- Karaarslan, Erkan; “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, Sayıştay Dergisi, Sayı:54, 1999, ss.39-40.

- Kaya, Safiye; “Sayıştay Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu”, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu.
- Kelly, Janet M.; William C. Rivenbark; “Performance Budgeting for State and Local Government”, M.E. Sharpe, USA,2003, ss.11-12.
- Kerimoğlu, Baki; “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz – Eylül 2002, ss.87-101.
- Kerimoğlu, Baki; “Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin Hazırlanması ve Kamuoyu İle Paylaşılması”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:9, Sayı:34, Ekim-Aralık, 2006, ss.25-39.
- Kesik, Ahmet; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 9, 2005, ss.94-114.
- Kızılkaya, Eyüp; ”Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 97, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002, ss. 65-74.
- Kurtça, Semra; “Saymanlıkların Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Karşısındaki Durumu”, <http://www.mukder.org.tr/sk.htm>, Erişim Tarihi: 15 Ekim 2006.
- Lewis, M. Clarke; “Government Accrual Reports: Are They Better Than Cash?”, Australian Journal of Public Administration, Volume:55, No:1, 1996, pp.86-87.
- Lüder, Klaus; “National Accounting, Governmental Accounting And Cross-Country Comparisons Of Government Financial Condition”, Financial Accountability&Management, Volume:16, No:3, May-2000, p.118.
- Miah, N.; “Attempts at Developing a Conceptual Framework for Public Sector,” Financial Accountability & management, Vol. 7 No. 2, Summer 1991, pp.56-74.
- Monsen, Norvald; “The Case of Cameral Accounting”, Financial Accountability & Management, Volume:18, No:1, 2002, pp. 1-26.

- Monsen, Norvald; Salme Naasi; "The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: A Discussion", *The European Accounting Review*, 1998, Volume:7, No: 2, 1998, pp.275–288.
- Montesinos Vicente; Jose M. Vela Bargues; "Bases Of Accounting And Reporting Focus In Spanish Governmental Accounting", *Public Sector Committee, Occasional Paper 3*, 1996, pp.17-25.
- Ouda, A.G. Hassan;"Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With Special Focus on The Arab World", *United Nations, Economic and Social Council*, June 2003, pp. 1-32.
- Ouda, Hassan A. G.; "Accrual Accounting Principles And Postulations In The Public Sector: Rhetoric Or Reality", *Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management)*, Volume:VI, No:1, 2007, pp.39-53.
- Ouda, Hassan A. G.; "Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector", *Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management)*, Volume:V, No:2, 2005, pp.40-60.
- Ouda, Hassan A.G.; "Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector", *Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management)*, Volume:IV, No:1, 2004, pp.78-100.
- Öz, Ersan; Ersin Kaplan, "Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması", www.icisleri.gov.tr/tid/dergi/446_243_262.doc, ss.243-261.
- Parry, Michael, "Accrual Accounting For National Governments", *Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management)*, Volume:V, No:2, 2005, pp.60-68.
- Polat, Necip, "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:49, ss.68-75.
- Posner, L. Paul; "Performans Budgeting, Current Developments and Future Prospects", *USA General Accounting Office*, April, 2003, pp. 2-15.

- Redburn, F. Stevens; "How Should The Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting", Perspectives on Accrual Accounting, International Federation of Accountants, 1996.
- Ridder, Hans-Gerd; Hans-Jürgen Bruns; Fabian Spier; "Analysis of Public Management Change Processes: The Case Of Local Government Accounting Reforms in Germany", Public Administration Volume:83, No. 2, 2005, pp.443–471.
- Stanton, John; Patricia Stanton; "Reconciling Governmental Accounting with National Accounting", University of Newcastle, 2000.
- Sutcliffe, Paul; "“MATRIX” – IPSAS, GFSM2001 and ESA95 Comparison", International Federation of Accountants, Washington, September, 2004, pp.1-72.
- Sutcliffe, Paul; "The Development Of International Public Sector Accounting Standards", World Congress Of Accountants, Hong Kong, November 2002, pp.145-162.
- Sutcliffe, Paul; Ahmad Hamidi Ravari, "International Federation of Accountants (IFAC) - Public Sector Committee (PSC), Background on PSC Standards Program and Note on Pension Accounting Developments", IFAC, 2003, pp. 156-182.
- Sürmen, Yusuf; "Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 92, Mayıs-1996, ss.23-32.
- Tangeren, Dick; Steven Keuning; "The Relationships Between National Accounting And Government Accounting in The Netherlands", 3rd OECD Public Sector Accruals Symposium, Paris 20-21 February 2003.
- Tosun, Ertan; "Bütçe Süreci (Gelişmiş Ülke Örnekleri ve Türkiye Eleştirisi), Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:13, Aralık, 2002, ss.23-35.
- Tudor, Adriana Tiron; Gheorghe Fatacean, "The Reform Of The Romanian Local Public Governments Accounting In The Context Of The European Integration", United Nations Online Network in Public Administration and Finance , Volume:25, pp.1-23.

- Üçbaş, Abdurrahman; “5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri”, Mali Kılavuz Dergisi, Temmuz-Eylül 2004, ss.54-61.
- Vorkink, Andrew N.; “Türkiye’de Yürütülen Kamu Kesimi Reformlarının Güçlükleri ve Vadettikleri”, Kamu Sektör Reformları Bağlamında Stratejik Planlama Ve Performans Bütçeleme Sempozyumu, DPT, 10-12 Ocak 2005, ss.1-5.
- Wynne, Andy; “Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting?”, Public Fund Digest (The International Consortium on Governmental Financial Management), Volume:VI, No:1, 2007, pp.25-39.
- Wynne, Andy; “The Role of Accounts in Public Sector Accountability”, www.accaglobal.com/doc/publicsector/ps_ppt_001.pdf.
- Yılmaz, Binhan Elif; Nazan Susam; ” Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Sürecinde Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçişin Bütçe Büyüklükleri Üzerindeki Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Tahmin Modeli”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23–27 Mayıs 2005, Denizli, ss.114-147.

TEZLER

- Akça, Yusuf; Devlet Muhasebesi Sistemi (Yapısı, İşleyişi, Bütçe İle Bağlantısı ve Sorunları), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 1993.
- İbicioğlu, Mustafa; Türkiye’de Mali Aracılar Sektörünün Mali Sistem İçindeki Yeri ve Finansal İşlemlerinin Mali İstatistiklere Yansıtılması, T.C. Merkez Bankası Uzmanlı Yeterlilik Tezi, Ekim 2006.
- Yanık, Serap; Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2000.

KANUNLAR, YÖNETMELİKLER VE TEBLİĞLER

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarla İlgili Yönetmelik.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.

Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

DIĞER KAYNAKLAR

www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/HarcamaYetkilileri.ppt.

Erişim Tarihi: 15 Ekim 2006.

www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/GerceklestirmeGorevlisi.ppt.

Erişim Tarihi: 03 Kasım 2006.

www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018_brosur/brosurler/MuhasebeYetkilisi.ppt.

Erişim Tarihi: 03 Kasım 2006.

www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm.

Erişim Tarihi: 13.02.2005.

www.sayistay.gov.tr/tc/brosurhtm.asp.

www.bumko.gov.tr/proje/ABS/absgiris.htm, Erişim Tarihi: 15 Ekim 2006.

www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref10.php.

Erişim Tarihi: 15 Aralık 2005.

INTERNET ADRESLERİ

<http://www.muhasibat.gov.tr>

<http://www.maliye.gov.tr>

[http:// www.icisleri.gov.tr](http://www.icisleri.gov.tr)

[http:// www.mukder.org.tr](http://www.mukder.org.tr)

<http://www.demud.org.tr>

EK : Anket Formu



Sayın Muhasebe Yetkilisi,

Türk Devlet Muhasebe sisteminin sorunlarını tespit etmeyi amaçlayan bir araştırma yapmaktayız. Araştırma sonucu elde edilecek veriler “AB Üyelik Sürecinde Türk Devlet Muhasebe Sistemimiz ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Uygulanması” adlı doktora tezinde sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacaktır. Bu çerçevede vereceğiniz cevaplar, aynı zamanda bir parçasını oluşturduğunuz Türkiye Devlet Muhasebe Sisteminin sorunlarının tespiti noktasında faydalı olacaktır.

Elde edilecek bilgilerin geçerliliği ve araştırmanın başarısı açısından, vereceğiniz tam ve doğru cevaplar büyük önem taşımaktadır. Araştırmaya göstereceğiniz ilgi, ayıracağınız değerli zaman ve katkılarınız için teşekkür eder, çalışmalarınızda kolaylıklar dileriz.

Arş. Gör. Tansel HACIHASANOĞLU
Bozok Üniversitesi İİBF

Danışman
Prof. Dr. M. Sema ÜLKER AYYILDIZ
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

SORU 1:

Defterdarlık / Muhasebe Biriminin Bulunduğu Şehir:.....

Yetkilinin Unvanı :

☐

Muhasebe Müdürü

☐ Malmüdürü

Eğitim Durumu :

☐

Lise

☐

Yüksekokul

☐

Üniversite

☐

Yüksek Lisans

☐

Doktora

Yaş :

Kaç Yıldır Bu Görevdesiniz :

SORU 2: Muhasebe biriminizde;

Toplam Çalışan Sayısı

SORU 3: Biriminizde Yapılan Günlük Ortalama Yevmiye Kaydı Sayısı (Personel Başına Düşen)

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Öncesi

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Sonrası.....

SORU 4: Aşağıda tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için gerekli faktörler ve sistemde karşılaşılmaması muhtemel sorunlar sıralanmıştır. Devlet muhasebesi sistemimiz açısından bu faktörlerin önem düzeylerini ilgili yerlere işaretleyerek belirtiniz.

KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulanılmasına geçilmeden önce, kamu mali yönetim alanında yapısal reformların tamamlanması gerekmektedir.	O	O	O	O	O
2) Sistemde rol alan tüm çalışanların; yetki, görev ve sorumlulukları kamu mali yönetim sisteminde tanımlanmalıdır.	O	O	O	O	O
3) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine gerekli altyapı oluşturulmadan geçilmiştir.	O	O	O	O	O
4) 5018 sayılı yeni kamu mali yönetim sistemi ile bürokrasi arttırılmıştır.	O	O	O	O	O
5) Yeni kamu mali yönetim sisteminde, harcama yetkilisinin sorumluluğunun, sadece verecekleri harcama talimatı ile sınırlı tutulmasını doğru buluyorum.	O	O	O	O	O
6) Mevzuatta, muhasebe yetkililerinin özellikle maddi hata ve ödemeye ilişkin işlemlerde, ilgili tereddütler söz konusudur. Mevzuatın ilgili hükümleri açık değildir.	O	O	O	O	O
7) Yeni düzenleme ile, muhasebe yetkilileri taşıdıkları niteliklerin altında bir fonksiyonu yürütür hale getirilmişlerdir.	O	O	O	O	O
8) Yeni sistemle birlikte oluşturulan muhasebe hesap planı tüm işlemleri kapsamaktadır.	O	O	O	O	O

PERSONEL, EĞİTİM VE MOTİVASYON	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Yeni oluşturulan sistemin daha verimli ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi için sürekli eğitimler verilmelidir.	O	O	O	O	O
2) Sistemin başarı ile uygulanabilmesi için öncelikle personel tarafından kabul görmesi gerekmektedir.	O	O	O	O	O
3) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedefler ve belirlenen stratejiler tüm personele aktarılmıştır.	O	O	O	O	O
4) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin tüm personel tarafından anlaşıldığını ve özümsemiğini düşünüyorum.	O	O	O	O	O
5) Birimimde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini yürütecek yeterli sayıda kalifiye personele sahibim.	O	O	O	O	O
6) Birimimde çalışan personelin sayı olarak fazla, fakat yeterlilik olarak az olduğunu düşünüyorum.	O	O	O	O	O
7) Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile personelin iş yükü artmıştır.	O	O	O	O	O
8) Yeni oluşturulan muhasebe sistemi ile kırtasiyecilik artmıştır.	O	O	O	O	O
9) Yeni sisteme karşı; personelin alışkanlıkları ve değişime karşı kapalı olmasından kaynaklanan tepkiler görülmüştür.	O	O	O	O	O
10) Yeni sisteme karşı; iş yükünün artmasından kaynaklanan tepkiler yaşanmıştır.	O	O	O	O	O
11) Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmeden önce tüm çalışanlara yeni sistem ile ilgili gerekli eğitimler verilmiştir.	O	O	O	O	O

MADDİ DURAN VARLIKLAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Muhasebe dışında izlenen varlıkların kayıt altına alınmasında kullanılabilecek en uygun yöntem <i>sıfır tabanlı</i> yöntemdir.	O	O	O	O	O
2) Sıfır tabanlı yöntem, 2006 yılı öncesinde elde edilen duran varlıkları kayıt altına almamasına rağmen, özellikle uygulamada kolaylık sağladığı için tercih edilmelidir	O	O	O	O	O
3) Sıfır tabanlı yöntem, geçmişte edinilen duran varlıkların değerlerinin tespitinin zor olması nedeniyle tercih edilmelidir.	O	O	O	O	O
4) Muhasebe dışında izlenen varlıkların kayıt altına alınmasında kullanılabilecek en uygun yöntem <i>değerleme</i> yöntemidir.	O	O	O	O	O
5) Değerleme yöntemi uygulaması zor olmasına karşın, tüm duran varlıkların kayıt altına alınmasını sağladığı için tercih edilmelidir.	O	O	O	O	O
6) Maddi duran varlıkların kayıt altına alınması ve değerlemesi için uzman personele ihtiyaç vardır.	O	O	O	O	O
7) Maddi duran varlıkları değerlendirme yapabilecek bağımsız bir departman oluşturulmalıdır.	O	O	O	O	O
8) Mevcut personelle duran varlıklarla ilgili çalışmaları yürütebileceğimi düşünüyorum.	O	O	O	O	O
9) Tereke varlıkları (kültürel miras) kapsamında olan varlıkların <i>iz bedeli</i> yöntemi ile kayıtlara alınması daha uygundur.	O	O	O	O	O
10) Tereke varlıkları (kültürel miras) kapsamında olan varlıklar hiçbir şekilde kayıtlara alınmamalıdır.	O	O	O	O	O
11) Tereke varlıkları (kültürel miras) kapsamında olan varlıklar değerleri tespit edilerek kayıt altına alınmalıdır.	O	O	O	O	O
12) Taşıtlar hesabını ilgilendiren varlıkların değerlendirilmesinde kasko değerleri esas alınmalıdır.	O	O	O	O	O
13) Taşıtlar hesabını ilgilendiren varlıkların değerlendirilmesinde emsal bedelleri esas alınmalıdır.	O	O	O	O	O
14) Güvenlik amacıyla oluşturulmuş kurumlarda duran varlıkların kayıt altına alınması istisna olarak seçilmelidir.	O	O	O	O	O
15) Yayınlanan finansal raporların tam olarak gerçeği yansıtması gerekmektedir. Bu nedenle hiçbir istisnaya yer verilmemelidir.	O	O	O	O	O
16) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile üretilmeye başlanan mali tablolar gerçeği yansıtmaktadır.	O	O	O	O	O

ERTELENMİŞ GİDERLER VE TAAHHÜTLER	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Tahakkuk ettiği halde ödenmeyen giderlerin varlığı, ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.	O	O	O	O	O
2) Ertelenmiş giderler, devlete mal ve hizmet sağlayanları devleti finanse eder duruma getirmektedir.	O	O	O	O	O
3) Ertelenmiş giderler, yerli ve yabancı yatırımcıları olumsuz yönde etkilemektedir.	O	O	O	O	O
4) Ertelenmiş giderlerin ödenmesindeki aksaklıklar ekonomide devlete olan güveni azaltmaktadır.	O	O	O	O	O
5) Devlet muhasebe sisteminin en önemli eksikliklerinden biri taahhütlerin kaydı ve raporlanmasıdır.	O	O	O	O	O
6) Taahhütlerin kaydı ve raporlanması bakımından mevcut yasal düzenlemeler yeterli değildir.	O	O	O	O	O
7) Devlet muhasebe sisteminde sözleşmeye dayanmayan ve muhasebe kapsamı dışında tutulan taahhütler muhasebe kapsamına alınmalıdır.	O	O	O	O	O

KAYIT SIRASINA GÖRE ÖDEME YAPMA	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen ve ertelenmiş gider durumuna düşen işlemlerin, kayıt sırasına göre ödenmesi ile sistemin bu konudaki sorunu giderilmektedir.	O	O	O	O	O
2) Girilen bütçe tertibinde yeterli ödenek olmadığı için zaman zaman harcama kaydı yapılamamaktadır.	O	O	O	O	O
3) Ödenek yetersizliği olması halinde, yasal düzenlemeye rağmen öncelikli ödemeler arasında sayılmayan maaş, tedavi ve geçici görev yolluğu vb. ödemeler kayıt sırası beklenmeden ödenmektedir.	O	O	O	O	O
4) Kayıt sırasına göre ödeme yerine, ödenek çıktığında ve yeterli ödenek olmaması durumunda, belirlenen oranlar ışığında tüm alacaklılara ödeme yapılması daha uygundur.	O	O	O	O	O
5) Tahakkuk kaydı yapıp ödeme sıra numarası verilen işlemlerden bir kısmı; ödeme sırası beklenmeden, siyasi ve diğer nedenlerden dolayı ödenmekte ve adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır.	O	O	O	O	O

POLİTİK VE BÜROKRATİK DESTEK	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı için politik destek verilmesi gerekli fakat yeterli değildir. Politik destek yanında sürekli olarak bürokratik desteğinde verilmesi gerekir.	O	O	O	O	O
2) Politik ve bürokratik destek verilmesi, yöneticilerin değişimleri benimsemesini teşvik eder.	O	O	O	O	O
3) Politik ve bürokratik destek alınması, sistemin başarı ile uygulanabilmesi için gerekli ön koşullardan biridir.	O	O	O	O	O
4) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için gerekli yasal düzenlemeler yapılmaktadır.	O	O	O	O	O
5) Sisteme, özellikle ödeme sırası ile ilgili dışarıdan müdahale edilmektedir ve bu konuda üst yönetimden, birim yöneticilerine destek verilmemektedir.	O	O	O	O	O

PROFESYONEL VE AKADEMİK DESTEK	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için, kamu sektörü içinden veya dışından ilgili birimlerin görüşlerine başvurulmalıdır.	O	O	O	O	O
2) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarı ile kurulması ve uygulanması için ilgili tüm birim ve akademik çevrelerin katkı sağlayacağı bir çalışma grubu oluşturulmalıdır.	O	O	O	O	O
3) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı için belirlenen öncelikler ve faktörler; konferans, seminer ve çalışma grupları ile tüm çalışanlara aktarılmalıdır.	O	O	O	O	O
4) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmeden önce, sistemle ilgili konferans, seminer vb. faaliyetler yapılmıştır.	O	O	O	O	O

TEKNOLOJİK ALTYAPI VE BİLGİ İŞLEM	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin başarısı için öncelikle yazılım ve donanım konusunda gerekli teknik altyapı oluşturulmalıdır.	O	O	O	O	O
2) Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi için geliştirilen yazılımın mevzuatla paralellik göstermesi gerekmektedir.	O	O	O	O	O
3) Tüm birimlerde yazılım ve donanımdan kaynaklanacak sorunları giderecek bilgi işlem personeline ihtiyaç vardır.	O	O	O	O	O
4) Muhasebe birimlerinde kullanılan say2000i programı mevzuatla paralellik göstermektedir.	O	O	O	O	O
5) Birimim, yeterli sayıda bilgisayar, yazıcı ve gerekli diğer tüm donanımlara sahiptir.	O	O	O	O	O
6) Birimimde kullanılan muhasebe programı tüm ihtiyaçlarımıza cevap vermektedir.	O	O	O	O	O
7) İnternet bağlantı hızımız yüksektir ve çalışmalarımızda internette kaynaklanan sorunlar yaşanmamaktadır.	O	O	O	O	O

SORU 5:Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile geliştirilen hesap planı yeterli midir? ☐ Yeterli ☐ Yetersiz
Cevabınız eğer yetersiz ise, bu konu ile ilgili görüş ve önerilerinizi aşağıya yazınız....

SORU 6: Kamu Mali Yönetimi alanında getirilen yenilikler yeterli midir? ☐ Yeterli ☐ Yetersiz
Cevabınız eğer yetersiz ise, bu konu ile ilgili görüş ve önerilerinizi aşağıya yazınız....

ÖZGEÇMİŞ

28.06.1977’de Arpaçay’da doğdu. İlk ve orta öğrenimini sırasıyla Kars, Diyarbakır, Malatya ve Ağrı’da tamamladı. Kayseri Sümer Lisesi’nden 2004 yılında mezun oldu. 1994 yılında başladığı Erciyes Üniversitesi Mühendislik Fakültesi, Endüstri Mühendisliği Bölümü’nü 1998 yılında tamamlayarak mezun oldu. 1998 Kasım ayında, Erciyes Üniversitesi Yozgat İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde Araştırma Görevlisi olarak göreve başladı. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde yüksek lisansa başladı ve “Toplam Kalite Yönetiminde Kontrol Aracı Olarak Kalite Maliyetlerinin Kullanılması ve İmalat Sektöründe Uygulaması” konulu tezini tamamlayarak 2001 yılında yüksek lisansını tamamladı. 2003 yılında Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde Muhasebe-Finansman Anabilim Dalında Doktora başladı. Halen Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde Araştırma Görevlisi olarak çalışmaktadır.

Adres :

Lise Cad. Medrese Mah. Ziraat Bankası Lojmanı No:6

66100 – YOZGAT

Telefon: (546) 950 99 77

E-posta: tansel@erciyes.edu.tr

tansel@bozok.edu.tr