

**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yasemin TAŞĞIN

**DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE
SİSTEMİNE GEÇİŞİN DEĞERLENDİRİLMESİ
VE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ

Yrd. Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU

Erzurum – 2010

TEZ KABUL TUTANAĞI
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu çalışma İşletme Anabilim Dalının Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında
jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

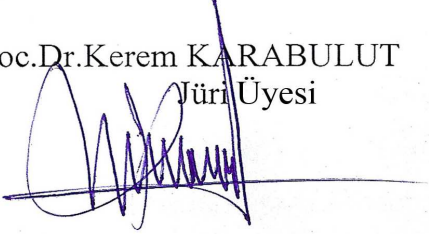
Yrd. Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU

Danışman/Jüri Üyesi



Doc.Dr.Kerem KARABULUT

Jüri Üyesi



Doc.Dr. Bener GÜNGÖR

Jüri Üyesi



Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim görevlilerine aittir. 26/03.2010

Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	V
ABSTRACT	VI
TEŞEKKÜR	VII
KISALTMALAR DİZİNİ	VIII
ŞEKİLLER DİZİNİ	IX
ÇİZELGELER DİZİNİ	X
GİRİŞ	1
 BİRİNCİ BÖLÜM.....	 3
1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI, MUHASEBE SİSTEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER.....	3
1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı.....	3
1.1.1.Devlet muhasebesinin tanımı	4
1.1.2.Devlet muhasebesi amacı	4
1.1.3.Devlet muhasebesinin tarihi gelişimi	5
1.1.3.1.Ulusal hesaplar sistemi 1993 (SNA 93).....	6
1.1.3.2. Devlet mali istatistikleri elkitabı 2001 (GFSM 2001)	6
1.1.3.3. Avrupa hesap sistemi 1995 (ESA95)	7
1.1.3.4.Uluslararası muhasebeciler federasyonu kamu kesimi muhasebe komitesi (IFAC-PS)	7
1.2. Devlet Muhasebe Sistemleri	7
1.2.1.Kameral muhasebe sistemi	11
1.2.2.Schneider muhasebe sistemi.....	15
1.2.3.Constante muhasebe sistemi.....	17
1.2.4. Logismografi muhasebe sistemi	19
1.3. Devlet Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler	21
1.3.1.Nakit esaslı devlet muhasebesi.....	22
1.3.2. Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi.....	23
1.3.3.Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi	23

1.3.4. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi.....	24
1.4. Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılmasında Kullanılan Yöntemler.....	25
1.4.1. Jestiyon yöntemi.....	26
1.4.2.Egzersiz yöntemi	26
İKİNCİ BÖLÜM	28
2- DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ.....	28
2.1.Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulamaları.....	28
2.2.Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Gereksinimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Geçiş.....	29
2.3.Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Meydana Getirdiği Sorunlar	32
2.3.1.Devlet muhasebesinin kapsamının dar olması	32
2.3.2. Kamuda muhasebe birliğinin olmaması	33
2.3.3. Kayıtların nakit esasına göre tutulması	33
2.3.4. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması.....	33
2.3.5. Süreklilik göstermemesi	34
2.3.6. Ayrıntılı bilgi vermemesi	35
2.3.7. Hesapların yeterli detayda olmaması	35
2.3.8. Hesapların sınıflandırılmamış olmaması.....	35
2.3.9. Devlet muhasebesinin ödenek ve nakit planlamasında kullanılabilecek sağlıklı veriler sağlayamaması nedeniyle bütçe hazırlık çalışmalarına katkısının olmaması	36
2.3.10. Devlet borçlarının muhasebeden tam ve sağlıklı olarak izlenememesi.....	36
2.3.11.Muhasebe bilgilerinden kesin hesap kanun tasarısının elde edilememesi.....	38
2.3.12. Devlet muhasebesinin uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tabloları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmaması	38
2.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemine Geçiş	38
2.5.Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Getirdiği Yenilikler.....	40
2.5.1.Devlet muhasebesinin kapsamının genişlemesi	40
2.5.2. Kamuda muhasebe birliğinin sağlanması.....	41
2.5.3. Devlet muhasebesinde kayıtların tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanması	41

2.5.4. Devletin tüm mali faaliyetlerinin kayıt altına alınması	42
2.5.5. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kayıt altına alınması	43
2.5.6. Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesinin sağlanması	47
2.5.7. Vergi harcamalarının raporlanabilecek olması	49
2.5.8. Kesin hesaba ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilecek olması	50
2.5.9. Ödenek ve nakit planlaması ile bütçeler ve orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek sağlanması	50
2.5.10. Hesapların sınıflandırılabilmesi	51
2.5.11. Muhasebe sisteminin yeterli detaya sahip olması	52
2.5.12. Analitik bütçe sınıflandırılmasına temel teşkil etmesi	52
2.5.13. Raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişli uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir devlet muhasebesi sisteminin oluşturulması	54
2.5.14. Dönem ayırıcı hesapların kullanılması	55
2.5.15. Devlet muhasebesinde süreklilik	55
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	56
3.TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ RAPORLAMA, SAYDAMLIK, HESAP VERME SORUMLULUĞU VE TAHAKKUK İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PALANI İLE KAYIT SİSTEMLERİ	56
3.1.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Raporlama, Mali Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Açısından İncelenmesi	56
3.1.1.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali raporlama	56
3.1.2.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin mali saydamlığa katkıları	57
3.1.3.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde hesap verme sorumluluğu	60
3.2.Tahakkuk ve Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Hesap Palanı ve Kayıt Sistemleri	61
3.2.1.Nakit esaslı kayıt yönteminde kullanılan hesap planı	62
3.2.2.Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde kullanılan hesap planı	62
3.2.3.Tahakkuk ve nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemleri arasındaki farklılıklar	66

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	100
4. ERZURUM İL ÖZEL İDARESİNDE NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ İLE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	100
4.1. Uygulamanın Amacı	100
4.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	100
4.3 Uygulama Örneği.....	100
4.3.1-Nakit esaslı sisteme göre dönem içi ve dönem sonu işlemleri.....	104
4.3.2-Tahakkuk esaslı sisteme göre dönem içi ve dönem sonu işlemleri.....	110
4.3.2.1.Faaliyet sonuçları tablosu.....	125
4.3.2.2.Bütçe uygulama sonuçları tablosu	125
4.3.2.3. Uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi	126
SONUÇ.....	130
EKLER.....	139
EK-1: Mahalli İdareler Hesap Planı	139
EK-2: 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetveller.....	144
ÖZGEÇMİŞ.....	150

ÖZET**YÜKSEK LİSANS TEZİ****DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE
SİSTEMİNE GEÇİŞİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA****Yasemin TAŞĞIN****Danışman : Yrd. Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU****2010 – SAYFA : 150+X****Jüri : Yrd. Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU****Doç. Dr. Kerem KARABULUT****Doç. Dr. Bener GÜNGÖR**

Sağlıklı bir mali yönetim için zamanlı ve doğru bilgi alınabilen bir muhasebe sisteminin varlığı şarttır. Devlet muhasebe sistemi uzun yıllar boyunca nakit esasına göre tutulmuş, zamanla devletin faaliyet alanının genişlemesi ve ihtiyaçların artması nakit esaslı sistemin yetersizliklerini ortaya çıkarmış, dikkatleri mali işlemlerin kaydına ve mali raporlamaya çekmiştir. Bu durum, devlet muhasebesinde yeni düzenlemelere gidilmesi ihtiyacını doğurmuştur.

Bu çalışmanın teorik bölümünde; nakit esaslı devlet muhasebe sistemi incelendikten sonra, günümüzde uygulanmakta olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçişin nedenleri belirtilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi incelenmiştir. Daha sonra kamu kaynaklarını yönetmek üzere mali kararlar alanların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerine uygun bir altyapıya sahip olan bu sistemin, mali raporlama, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile ilişkisi ele alınarak getirdiği yenilikler ile bu sisteme neden ihtiyaç duyulduğu sisteminin teorik altyapısıyla ortaya konulmuş ve her iki sistemi karşılaştırmak üzere ampirik bir çalışma yapılmıştır.

ABSTRACT**MASTER THESIS****EVALUATION OF THE TRANSITION TO BASED ACCRUAL ACCOUNTING
SYSTEM IN STATE ACCOUNTING AND AN APPLICATION****Yasemin TAŞĞIN****Supervisor : Assist. Prof. Dr. Nuraydın TOPÇU****2010 – PAGE : 150+X****Jury : Assist. Prof. Dr . Nuraydın TOPÇU****Assoc. Prof. Dr. Kerem KARABULUT****Assoc. Prof. Dr. Bener GÜNGÖR**

For a healthy financial management, the existence of an accounting system is essential that timely and accurate information can be taken. Accounting systems have been based on cash basis in many years, widening of the state's field activity and increasing of requirements has revealed deficiencies of cash-based system, the attentions has attracted to the recording of financial transactions and the financial reporting in the length of time. This state, in government accounting system has led to the need of the new adjustments.

In the theoretical part of this study, after examining the cash-based government accounting system, the accrual-based government accounting system has been researched by explaining the reasons of transition to the accrual-based government accounting system which is implemented today. Then, it has been displayed with the theoretical background of the system why to needed, with the innovations brought by handling the relationship with the accountability and financial reporting, transparency, that has a suitable infrastructure to execute the obligations of accountability of people who decided financial decisions to manage public resources and the empirical study has been done to compare both system.

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamda bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım, tez yazımında emek ve titizlikle yol gösteren saygı değer danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU'ya, değerli katkılarından dolayı diğer jüri üyesi hocalarım Doç.Dr. Kerem KARABULUT ve Doç.Dr. Bener GÜNGÖR'e teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca kendilerine zaman zaman verdiğim sıkıntıları kalplerinde sevgiye dönüştüren, her konuda olduğu gibi tez çalışmamda da desteğini hiç esirgemeyen aileme, eşim Murat TAŞĞIN'a, sabırla çalışmalarımı bitirmemi bekleyen biricik oğlum Miraç Bahadır TAŞĞIN'a ve özellikle bu süreci başarıyla bitirebilmem için her türlü özveriye gösteren kız kardeşim Dr. Dilara TOKKAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Erzurum 2010

Yasemin TAŞĞIN

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.t.	: adı geçen tez
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ESA95	: Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi
EUROSTAT	: Avrupa Birliği İstatistik Dairesi
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
MYMY	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SNA	: Ulusal Hesaplar Sistemi
UN	: Birleşmiş Milletler
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
WB	: Dünya Bankası

ŞEKİLLER DİZİNİ**Sayfa No**

Şekil 2.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki idareler.....	31
Şekil 3.1 Çerçeve Hesap Planı	63
Şekil 3.2 Tahakkuk Esaslı Muhasebe Hesap Planı	64

ÇİZELGELER DİZİNİ

	<u>Sayfa No</u>
Çizelge 1.1. Kasa Defteri	12
Çizelge 1.2. Gelir ve Gider Ayrıntı Defteri	12
Çizelge 1.3. Gelir ve Gider Ayrıntı Defteri	14
Çizelge 1.4. Yıllık Hesap Cetvelleri	15
Çizelge 1.5 Yevmiye Defteri (Sol Tarafı)	16
Çizelge 1.6. Defteri Kebir Gelir Sayfası (Sol Sayfa).....	17
Çizelge 1.7. Defteri Kebir Gider Sayfası (Sağ Sayfa).....	17
Çizelge 1.8. Müsvedde Defteri	20
Çizelge 1.9. Yevmiye Defteri	21
Çizelge 2.1 Analitik Bütçe Sınıflandırması	53
Çizelge 4.1 Erzurum İl Özel İdaresi Kasım 2005 Devir Cetveli	103
Çizelge 4.2 Erzurum İl Özel İdaresi 2005 Yılı Aylık Genel Mizan Cetveli.....	108
Çizelge 4.3 Erzurum İl Özel İdaresi 2005 Yılı Gelecek Yıla Devir Cetveli.....	109
Çizelge 4.4 31/12/2005 Tarihli Genel Geçici Mizan.....	117
Çizelge 4.5 31/12/2005 Tarihli Kesin Mizanı	122
Çizelge 4.6 İl Özel İdaresinin 31.12.2005 Tarihli Kapanış Bilançosu	124
Çizelge 4.7 Faaliyet Sonuçları Tablosu	125
Çizelge 4.8 Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu	126

GİRİŞ

Devlet muhasebesinin amacı, devletin varlık ve kaynaklarının, en etkin ve verimli şekilde yönetilerek devlet hizmetlerinde israfın önlenmesi, optimal harcama ve hizmet dengesinin kurulabilmesidir. Bu dengenin kurulabilmesi ancak devlet muhasebe sisteminden tam ve doğru bilgilerin zamanında elde edebilmesiyle mümkün olabilecektir.

Önceleri devletin ekonomik ve sosyal hayattaki rolünün az olduğu dönemlerde ekonominin yönetimi için gerek duyulan bilgi ihtiyacı da daha az ve basitti. Devlet o dönemlerde, uygulama açısından da kolay olması nedeniyle nakit esaslı muhasebe sistemini benimsemişti. Bütçe hazırlama ve uygulama sonuçları üzerinde yoğunlaşan bu sistemden elde edilen verilerle muhasebe kaynakların ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığına tam ve doğru bir bilginin elde edilebilmesi ya da rasyonel bir değerlendirmenin yapılabilmesi mümkün değildi.

Ekonomik ve sosyal hayatta her geçen gün yaşanan gelişmeler, devletin ekonomideki rolü ve sorumluluğunu artırmış, yalnızca ülkemizde değil tüm dünyada yeni arayışlara neden olmuştur. Zamanla uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, mal ve hizmet akışındaki sınırların kalkması, uluslararası ticaretin gelişme göstermesi ile klasik muhasebe sistemleri terk edilerek hem ulusal ekonomiyi doğru olarak ölçme ve değerlendirmeye imkân verecek hem de uluslararası alanda konsolide edilebilecek ve karşılaştırılabilir yeni muhasebe sistemlerinin benimsenmesi kaçınılmaz olmuştur. Sonuç olarak da, dünyadaki gelişmelerde takip edilerek 1990'lı yıllarda devlet muhasebesinde reform çalışmalarına başlanılmış ve 2004 yılı başından itibaren yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sistemine geçilmiştir.

“Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi” başlıklı bu tez çalışmasının birinci bölümünde, devlet muhasebe kavramı ele alınıp devlet muhasebesinin tanımı yapılarak, dünyada devlet muhasebesi uygulamalarına, devlet muhasebesi sistemlerine ve devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemlere yer verilmiştir.

İkinci bölümünde, Türkiye’de devlet muhasebesinin gelişimi, yarattığı sorunlar ve reform gereksinimi sonucunda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve getirdiği yenilikler ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi mali raporlama, saydamlık, hesap verme sorumluluğu açısından incelenerek, nakit esaslı devlet muhasebe sistemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemleri hesap palanları ile kayıt sistemleri incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise, Erzurum İl Özel İdaresinin 2005 yılı kayıtları alınarak nakit esaslı muhasebe sisteminde düzenlendikten sonra tahakkuk esaslı muhasebe sistemine çevrilerek her iki sistemin uygulamalı olarak karşılaştırılması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI, MUHASEBE SİSTEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı

Devlet ortak bir hayatı ve kültürü paylaşan insanların toplumsal ihtiyaçlarını karşılamaya çalışan bir örgütlenme biçimi, siyasal bir organizasyondur. Bu toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak birtakım hizmetler sunmakta ve sunduğu bu hizmetler için harcamalar yapmakta olan devlet, bu harcamalarını finanse etmek için de belirli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Tüm bu mali nitelikli faaliyetlerin verimliliği ve rasyonel bir şekilde çalışıp çalışmadığını ölçmek için gelir ve giderlerinin kaydedilmesi, maliyetlendirilmesi ve raporlanması gerekmektedir. Ayrıca devlet, devir almış olduğu değerleri de muhafaza etmek ve bunların değerlerinde meydana gelen değişiklikleri de izlemek zorundadır.¹

Kamunun ihtiyaç duyacağı mali verilerin zamanında, doğru ve güvenilir olarak raporlanması, analiz edilmesi yani sağlıklı ve etkin çalışan bir muhasebe sistemi karar verici durumunda olan yöneticiler için büyük bir önem arz etmektedir. Ayrıca; gayri safi milli hasıla, milli gelir, büyüme oranı gibi büyüklükler ulusal ekonominin bütününe kapsayan ölçümler için altyapı oluşturan devlet muhasebesi ulusal hesapların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. O nedenle, devletin mali işlemlerini kaydeden ve raporlayan sağlam bir muhasebe sistemi, ulusal büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasına temel oluşturur.²

Devlet Muhasebesinin uygulama alanı, merkezi yönetim ve mahalli idareler gibi kamu örgütleridir. Merkezi yönetim kapsamına genel ve katma bütçeli kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar, fonlar, faaliyetlerini genel bütçeden aldıkları paylar ile sürdüren özel bütçeli kuruluşlar ile yöneticileri ve mali politikaları bu kuruluşlar tarafından belirlenen kuruluşlar girer.³

¹ Vural Akarçay, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 330-563, İstanbul, 1980, s.7.

² Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Kasım 2002, Ankara, s.12

³ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl:15, Sayı: 17, Temmuz-Eylül, 2002, s. 94.

1.1.1.Devlet muhasebesinin tanımı

Muhasebe, mali nitelikli işlemlerin ve olayların para ile ifade edilerek kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanmasıdır.⁴ Muhasebenin bu tanımından hareketle devlet muhasebesi en yalın ifadeyle, devletin mali nitelikli faaliyetlerinin para ile ifade edilerek kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması olarak tanımlanabilir.⁵ Yani; devlet muhasebesi, devletin gelir ve giderlerinin, varlıklarının ve borçlarının kayıtlarının tutulduğu ve belirli dönem içinde bunlardaki değer hareketlerinin izlenmesini sağlayan muhasebe sistemidir.

Bütçe ve yasalara uygunluğunu da dikkate alarak yapılan tanıma göre ise devlet muhasebesi, devlet otoritesi ile yönetilen tüm kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının belirlemelerine göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini yapan ve devlet hizmetlerinin maliyetlerini hesaplayarak ileriye dönük kararların alınmasında yönetime yardımcı olan muhasebe sistemidir.⁶

1.1.2.Devlet muhasebesi amacı

Hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerine ait kayıtların tutularak raporlandığı devlet muhasebesinin temel amacı, kullanıcı kişi ve kurumların doğru ve tutarlı bilgi elde etmelerini sağlamaktır.

Mali yönetim aracı olarak ise devlet muhasebesinin amacı; genel yönetim kapsamındaki idare ve kurumların bir mali yıl içerisindeki faaliyetleri ile gerçekleşen gelir ve giderlerindeki değişimleri, tespit ve kayıt ederek, saklamak, mali tablolara dökmek, analiz ve değerlendirilmesini yaparak sonuçlarını ilgililerin bilgisine sunmaktır. Böylece devletin gelir ve giderlerinin bütçeye paralel olarak kontrolünü sağlayacak şekilde tespit ve tasnifi yapılmakta ve yönetim ve denetimine yardımcı olunmaktadır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlayarak, gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde vazgeçilmez bir rol

⁴Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*,12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2005, s.10.

⁵Oktay Güvemli, *Muhasebe Tarihi*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Day. Vak. Yay., No:1, İstanbul,1995, s.29.

⁶Ayşegül Arıca, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması*, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2002, s.11.

oyunar.⁷Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerinin ortaya koyarak, verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır.⁸ Yani, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir. Bu kapsamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştirilemediklerine yönelik olarak yapılacak denetim ve değerlendirmeler içinde sayısal veriler üretir.

Bir diğer amacı ise, genel yönetim kapsamındaki kamu örgütlerinde ortak, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun, muhasebe ve raporlama standartları belirleyerek, karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli çerçeve hesap planının oluşturulmasıdır. Bu çerçeve hesap planı, hem yurt içindeki kullanıcıların bilgi ve yönetim ihtiyaçlarına uygun ve hem de uluslararası mali kuruluşların belirlediği niteliklere ve sınıflandırmaya uygun, devlet hesaplarında saydamlığı sağlayacak ve mali kararları alanların ve bunları uygulayanların hesap verilebilirliğine temel oluşturacak raporları üretmeye elverişli olmalıdır. Bu amaçlarını yerine getirmede devlet muhasebesi bünyesinde, bütçe hesapları, mal varlığı ve sermaye hesapları bulundurmaktadır. Böylece devlete etkin mali ve ekonomik kararlar almada gerekli verileri sağlayan bir yönetim aracı olarak ortaya çıkabilir.

1.1.3.Devlet muhasebesinin tarihi gelişimi

Dünyadaki mali ve ekonomik gelişmeler sonucu Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmeler ortaya çıkmış, bu birleşmeler neticesinde değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporların birbirleriyle karşılaştırılması ve konsolide edilmesi mümkün olmadığından ortak bir mali istatistik ve raporlama sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Avrupa Birliğine üye ülkelerde farklı muhasebe standartları uyguladığı zaman birliğin, her bir ülkenin kendi muhasebe standartlarına göre oluşturacağı tabloları konsolide ederek Avrupa Birliğine ait mali tabloları oluşturması zor hatta imkansızdır. Daha da geniş kapsamlı düşünülürse, örneğin IMF, dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemektedir. Farklı ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali

⁷ Eyüp Kızılkaya, v.d, *Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi*, Muhasebat Kontrolleri Derneği, Ankara, 2006, s.9.

⁸ Erkan Karaarslan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, 2005-11, Türmob Yayınları, Ankara, 2005, s.1.

istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir.⁹ Uluslararası alanda geçerli olan bu durum ülkemizde ki devlet muhasebesi alanındaki gelişmelerin de temelini oluşturmuştur. Çünkü ulusal alanda da örneğin merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uygularlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün olmayacaktır. İşte bu sebepler yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmaktadır. 2003-2004 yılları itibariyle Yeni Zelanda, Avustralya, Kanada, ABD, ve İngiltere kamu kesiminde tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamaya geçmiş olup, diğer ülkelere de bu yönde öncülük etmişlerdir. Dünya ülkelerinde de benzer muhasebe sistemlerinin oluşturulması için uluslararası kuruluşlar tarafından aşağıda belirtilen bir takım çalışmalar yapılmıştır.¹⁰

1.1.3.1.Ulusal hesaplar sistemi 1993 (SNA 93)

Bu sistem, ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla 1993 yılında Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu(IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(OECD), Dünya Bankası(WB) ve Birleşmiş Milletler(UN) tarafından hazırlanmıştır. Ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulabilmesi için dikkate alınılması gereken esasları içeren bu sistemde ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi hususlar ele alınmıştır.¹¹

1.1.3.2. Devlet mali istatistikleri elkitabı 2001 (GFSM 2001)

Bilanço, faaliyet raporu gibi devlet mali raporlarının tahakkuk esasına göre hazırlanması ve raporlanmasını temel alan GFSM 2001; özellikle stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulması ve raporlanmasını sağlamak amacıyla IMF tarafından Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelere ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan

⁹ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.7-8.

¹⁰ Hüseyin Engin Gül, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üni, (2008), s.6.

¹¹ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.8.

uzmanların katılımıyla hazırlanmıştır. GFSM 2001 nakit esasına göre raporlamayı öngören eski GFS 1986 el kitabından hareketle, tahakkuk esasında muhasebe ve raporlamaya yönelmiş olup, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93'e uygun olması için gayret gösterilmiştir.

1.1.3.3. Avrupa hesap sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerde ortak karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bu sistem Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanmıştır. ESA 95 kapsamı ve düzenlediği hususlar itibarıyla GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır.

1.1.3.4. Uluslararası muhasebeciler federasyonu kamu kesimi muhasebe komitesi (IFAC-PS)

Globalleşen Dünya'da ülkeler arasındaki yakınlaşmalar, ortak tavırlar ve düşünceler, siyaset, ekonomi, teknik ve sosyal bilimlerde de etkisini göstermiştir. Dolayısıyla muhasebe bilimi ve onun bir bölümü olan muhasebe standartları her ülkede sınırları aşmış ve uluslararası kimlik kazanmıştır.¹² IFAC'ın bir alt komitesi olan ve dünya ülkelerine yönelik olarak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesinin çalışmaları, uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ile dünya ülkelerince kabul görmektedir. Şimdiye kadar IFAC, SNA93, GFSM2001, ESA95 gibi birbirlerinden çok farklı özelliklere sahip olmayan 41 muhasebe standardı yayınlamıştır ve yenileri üzerinde de çalışmalar devam etmektedir. Uluslararası alanda yaşanan gelişmelerden de anlaşılacağı gibi burada asıl önemli olan konu devlet muhasebesinin kapsamıdır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de devletin tüm birimlerini kapsatan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir bir devlet muhasebe sistemine ihtiyaç vardır.

1.2. Devlet Muhasebe Sistemleri

Devletin faaliyet alanının dar olması sebebi ile sadece bütçede yer alan gelir ve giderleri izleyen bir sistem olarak işleyen devlet muhasebesi, zamanla devletin faaliyet alanının genişlemesi sonucu bütçe ile belirlenmiş gelir ve giderlerle birlikte devletin

¹² Başak, Ataman, Hüseyin, Akay, *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2004, s.19.

borç, alacak ve mal varlığını da izleyen bir muhasebe sistemi haline gelmiştir. Devlet muhasebe sistemlerinin dayandığı görüşleri iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş
- Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş

Devlet muhasebesinde klasik görüşe göre, devletin gelir ve giderlerini izleyerek, bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini gözleme görevi dışına çıkmamaktadır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesi, bir bütçe muhasebesidir.¹³ Çünkü duran varlıkların kaydı sadece kağıt üzerinde yapılmakta fakat devletin mal varlığı muhasebeye yansıtılmadığından sağlıklı bir yapı ortaya çıkmamaktadır.

Devletin mal varlığının devlet muhasebesi içinde yer almamasının nedenleri klasik devlet muhasebesinde şu şekilde açıklanmaktadır:

- Devlet elinde bulundurduğu mal varlığının gerçek sahibi değildir. Mal varlığının gerçek sahibi devleti oluşturan bireylerdir. Bu nedenle devletin amacı bu varlıkların kaydını tutmak değil, millet adına korumak olmalıdır.¹⁴ Dolayısıyla devletin sahibi olmadığı bir mal varlığının muhasebesini tutması ve bilançosunda göstermesi ile oluşmuş bir sistemin devlet muhasebe sistemi olarak tanımlanması doğru olmayacaktır.

- Devlet elinde bulundurduğu mal varlığı üzerinde tam bir tasarruf hakkına sahip değildir. Eski eserler, müzeler, saraylar gibi devlet, malları üzerinde özel mülkiyette olduğu gibi tasarrufta bulunamaz. Yani bu mallar satılamaz ve kiraya verilemezler.¹⁵ Mal varlığı devlet için bir değişim aracı olmadığından kayda almak da mümkün değildir.

- Devletin mal varlığının muhasebe kapsamı içerisine alınması fikri devletin tasarruf sahasını genişleteceğinden, mal varlığını artırma çabası içerisine girmesine neden olarak devleti sosyalizme götürecektir. Oysaki devletin amacı, bu mal varlığını korumak ve rasyonel bir şekilde yönetmek olmalıdır.

- Bütçe hesapları ile mal varlığı hesaplarının bir arada tutulması teknik açıdan oldukça zordur. Zira bütçe gerçek olmayan değerleri, mal varlığı muhasebesi ise gerçek

¹³ Adil Giray, *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 1997, s.136.

¹⁴ Karaarslan, a.g.e., s.6

¹⁵ Zuhale Yıldırım ve Ö. Çetinkaya; *Devlet Muhasebesi*, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.34.

değerleri gösterecektir. Devlet muhasebesi sistemi içinde tahmini ve gerçek değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir.¹⁶

- Mal varlıklarının muhasebeleştirilmesi düşüncesi bir bilanço düzenlenmesini gerektirmektedir. Bilanço düzenlenirken de bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların bilanço'ya konulması gerekmektedir, fakat devlet mal varlığının likiditesi güç hesaplanan değerler olması bunların gerçek değerlerinin belirlenmesini olanaksız hale getirmekte ve buna dayanarak düzenlenen bilanço'da da gerçek değerlerin görülmesi mümkün olmamaktadır.¹⁷

- Devletin mal varlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortismanlarını hesaplamak oldukça güçtür. Bunun uygulaması ancak küçük devletlerde olanaklıdır. Büyük devletlerin mal varlığının fazla olması nedeniyle mal varlığı muhasebesinin uygulanması bu devletler için mümkün değildir.¹⁸

Devlet Muhasebesinde çağdaş görüşe göre ise, devlet hukuki bir kişiliğe sahip olduğuna göre borçlu, alacaklı olması ve bir mal varlığına sahip olması da mümkündür. Dolayısıyla devletin gelir ve giderlerinin izlenerek, bütçeye uygunluğunu gözlemenin yanında, devletin varlıklarındaki ve borçlarındaki değişikliklerin de izlenmesi önem taşımaktadır. Yani devlet muhasebesi, bütçe işlemleriyle mal varlığının muhasebesine ilişkin işlemlerin niteliği birbirinden farklıda olsa, bütçe ile birlikte devletin mal varlığını da kayda alıp izlemelidir.

Bütçeye göre gider olarak kabul edilen bir harcama, mal varlığı bakımından bir gider olmadığı gibi bütçe açısından gelir kabul edilen bir unsur mal varlığı bakımından gelir olmayabilir. Örneğin; bir gayrimenkul satın alınması bütçe açısından bir gider olduğu halde, mal varlığı bakımından bir gider değildir. Çünkü, mal varlığında bir değişiklik olmamış, nakit gayrimenkul haline gelmiştir.¹⁹

Devletin mal varlığının devlet muhasebesi içinde yer almasının nedenleri çağdaş devlet muhasebesinde şu şekilde açıklanmaktadır:

- Devlet her ne kadar elinde bulundurduğu mal varlığının gerçek sahibi olmasa da, mal varlığını koruma, meydana gelen değişiklikleri izleme ve topluma hesabını verme sorumluluğu devlete aittir. Dolayısıyla bu mal varlığının muhasebesinin tutulması

¹⁶ Akarçay, a.g.e., s.9.

¹⁷ Aslı Turan, "Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, (2006), s.7.

¹⁸ Karaarslan, a.g.e., s.7.

¹⁹ Akarçay, a.g.e., s.10.

ve bilançosunda gösterilmesi ile oluşmuş bir sistemle ancak bu sorumluluğunu yerine getirebilir.

- Devletin elinde bulundurduğu müzeler, tarihi eserler gibi mal varlıklarının değişim aracı olmaması kayda alınmasına engel değildir. Çünkü bu mal varlıkları değişim aracı olmasa da bunlar için birtakım giderler yapılmakta ve gelir elde edilmektedir. Dolayısı ile bu mal varlıklarının devlet muhasebesinden ayrılması mümkün değildir.
- Devlet mal varlığı hesaplarının niteliğinin bütçe hesaplarından farklı olması, bunların bir arada izlenmesine engel teşkil etmez. Bütçe hesaplarını ayrı bir grup, mal varlığı hesaplarını ayrı bir grup olarak planlayıp, bunların yardımcı hesaplar aracılığı ile bağlantısını tesis etmek olanaklıdır.²⁰
- Devletin elinde bulunan mal varlığının daha çok millete ait olması devlet bilançosunda yer almamasını gerektirmez. Zira devletin bir mal varlığı vardır ve gün geçtikçe çoğalmaktadır. Bu malların bilançosunun yapılması ve bunun devlet muhasebesi içinde görünmesi gerekli bir zorunluluktur. Mal varlığı muhasebesi düşüncesinin devletin mal varlığını artırma arzusunu çoğaltarak sosyalizme götüreceği görüşü ilmi ve teknik olmaktan çok politiktir. Devletin mal varlığının çoğalması, tüm malları kendisinde toplaması demek değildir. Devlet malının çoğalması çağdaş devlet anlayışının sonucudur ve bu tarihsel bir olgudur.²¹
- Devletin mal varlığının gerçek değerini tespit etmek zor ancak imkânsız değildir yani bilançonun aktifinde likiditesi güç kıymetlerin bulunması, mal varlığı muhasebesi tutulmasına engel değildir. Söz konusu mal varlıklarının yaklaşık da olsa değerlerinin tespit edilmesi ve devlet bilançosunda yer alması sağlanmalıdır.
- Devletin mal varlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortismanlarını hesaplamanın güç olması ve büyük devletlerin mal varlığının fazla olması nedeniyle mal varlığı muhasebesinin uygulanmasının güç olması bunların hesaplara alınmaması için bir gerekçe olamaz. Bir işin güç olması onun yapılmasını önlememeli, kaldı ki, çok mal varlığına sahip ülkelerde bu mal varlığı hesaplarını yapmak onların yönetimi için gerekli ve zorunlu olmaktadır.²² Çünkü devletin mal varlığı çoksa faaliyet alanı daha geniş dolayısıyla, mal varlığının değişikliği daha fazla olacak, bu durumda da mal varlığı

²⁰ Karaarslan, a.g.e., s.8.

²¹ Yıldırım, Çetinkaya, a.g.e., s.36.

²² Giray, a.g.e., s.138.

muhasebesinin kullanılması kaçınılmaz olacaktır. Son yıllardaki saydam devlet anlayışındaki yaygınlaşmayla beraber devlet muhasebesinde çağdaş görüş giderek önem kazanmaya başlamıştır. Çünkü devletin mali yönetiminin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ancak zamanlı, doğru ve tutarlı bilgi sağlayabilen bir muhasebe sisteminin varlığı ile mümkün olabilecektir.

Devlet muhasebe sistemlerine ilişkin bu iki görüş çerçevesinde muhasebe sistemleri zaman içerisinde mali kararların alınmasına ve mali politikaların uygulanmasına ilişkin bilgi ihtiyacındaki artışa paralel olarak kendilerinden beklenen faydalar ve ulaşılmak istenen hedefler doğrultusunda değişim ve gelişim göstermiştir. Tarihsel gelişim süreci içerisinde ortaya çıkan muhasebe sistemleri;

Klasik Devlet Muhasebesi Sistemleri

- Kameral muhasebe sistemi,
- Schneider muhasebe sistemi,

Çağdaş Devlet Muhasebesi Sistemleri

- Constante muhasebe sistemi,
- Logismografi muhasebe sistemi şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

1.2.1.Kameral muhasebe sistemi

Devlet muhasebesi kavramının tüm dünyada ortaya çıkışı ve gelişimi 15.yüzyıldan başlayarak günümüze kadar gelmiştir. Devlet muhasebesinin tutulması ve gelişmeye başlaması kameral muhasebe sistemi ile olmuştur. Bu sistem ilk olarak 1768 yılında Avusturya’da devletin bütçesinin hazırlanması ve uygulanması ihtiyacından doğmuş, bütçe ihtiyaçlarına cevap vermek üzere geliştirilmiştir.²³

Kameral muhasebe sisteminin anlamı hükümdar veya devlet gelir ve giderlerinin hesap ve yönetimi demektir. Tam teşekküllü bir muhasebe sistemi değildir Bu muhasebe sisteminde nakitten başka herhangi bir kıymet hareketi izlenmemektedir. Devletin alacak ve borçları muhasebe dışında izlenmektedir.²⁴ Bütçede yer alan gelir gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bu sistemde sadece kasa hareketleri izlenmekte, mal varlığı hareketleri bu sistemin dışında kalmaktadır. Kameral muhasebe sistemine bu nedenle “Bütçe

²³ Karaarslan, a.g.e., s.9.

²⁴ Niyazi Şahin, *Devlet Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1968, s.19-20.

Muhasebesi” adı da verilmektedir.²⁵ Kameral muhasebe sistemi aynı, hukuki ve iktisadi hiçbir sonucu tam olarak kaydetmez. Hukuki sonuçlardan da sadece vergi, resim gibi diğer bütçe gelir bakiyelerini, borçlardan da sadece bütçe gider bakiyelerini, yani henüz ödenmemiş giderleri göstermektedir.²⁶

Kısaca kameral muhasebe sistemi; bütçe ile ilgili rakamları, gelir ve giderlerle ilgili işlemleri, bütçedeki fasıl ve maddelere göre veren bir muhasebe sistemidir. Kameral muhasebe sistemi kendi içinde eski (basit) kameral muhasebe sistemi ve yeni kameral muhasebe sistemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Eski kameral muhasebe sisteminde, yalnızca kasa hareketleri izlenmekte ve devletin borç, alacak ve mal varlığındaki değişimler dikkate alınmamaktadır. Devlet faaliyetlerinin sadece bütçe yönünden muhasebeleştirilmesini amaçlayan eski kameral muhasebe sisteminde, aşağıda gösterildiği gibi kasa defteri ve gelir-gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır.²⁷

Çizelge 1.1. Kasa Defteri

Gelirler					Giderler				
Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gelir	Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gider

Çizelge 1.2. Gelir ve Gider Ayrıntı Defteri

Gelir

Tarih	Kasa Defter No	Gelir Tahmini	Açıklama	Tahsilât

Gider

Tarih	Kasa Defter No	Ödenek	Açıklama	Ödeme

²⁵ Yıldırım, Çetinkaya, a.g.e., s.37.

²⁶ Gıyas Akdeniz, *Devlet Muhasebesi*, İstanbul Üniversitesi Yay. No:360, İktisat Fakültesi Neşriyatı No:40, İstanbul, 1948, s.2.

²⁷ Özdemir Akmut, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi*, A.Ü.Yayınları, No:170, Baylan Mat, Ankara, 1973, s.21.

Kasa defteri, veznedar tarafından tutulmakta ve kasa giriş ve çıkışları, yani gelir ve giderler tarih sırasıyla, belgelere dayanılarak bu deftere kaydedilmektedir. Gelir tahsilât kayıtları; tahakkuk fişleri, bordrolar veya tekâlif cetvellerine dayanmaktadır. Gider kayıtları ise, yetkili makamlarca imzalanmış ita emirlerini esas almaktadır. Veznedar her tahsilât için bir makbuz verdiği gibi, her ödeme içinde bir makbuz veya yetkili makamlarca imzalanmış bir belge almaya mecburdur.²⁸ Kasa defterine belgelerin numaraları ile gelir-gider ayrıntı defterindeki sıra numarası da kayıt edilir. Kasa defteri toplamaları yılsonuna kadar devam eder.

Gelir gider ayrıntı defteri ise büyük defter niteliğindedir. Bu deftere gelir tahsili ve gider ödemeleri bütçedeki bölümlerine göre kaydedilir. Yıl başında veznedar tarafından ilk defa gelirler için ayrı giderler için ayrı olmak üzere gelir-gider ayrıntı defteri düzenlenmektedir. Defterde, gelirler bütçedeki tahmin rakamlarına göre bölüm ve maddelerine, giderler de yapılan tahsilâta bağlı olarak daire, bölüm ve bölüm sayfalarındaki özel sütunlara kaydedilmektedir. Ayrıca bütün gelir ve giderlerin kasa defterindeki sıra numaraları da bu deftere yazılmaktadır Her iki defter de veznedar tarafından tutulmaktadır.²⁹

Ayrıca eski kameral muhasebe sisteminde bu defterlerin dışında yıl sonunda veznedar tarafından senelik hesaplar hazırlanmaktadır. O yıl içerisinde oluşan işlemlerin ayrıntılı bir tablosu oluşturulmaktadır. Senelik hesaplar bütçeye uygun olarak gelir ve gider ayrıntı defterinden çıkarılmaktadır.

Bu sistemin en önemli yararı; basitliği nedeniyle az sayıda personele ihtiyaç duyulması, maliyetlerinin düşük olması ve hesap sonuçlarını çabuk verebilmesidir. Sakıncaları ise, ikinci defter olarak tutulan gelir ve gider ayrıntı defterinin kasa defterinin tutulmasından sorumlu olan veznedar tarafından tutulması nedeniyle hesapların etkin bir şekilde denetlenememesidir. Hâlbuki iyi bir muhasebeden beklenen muhasebenin kendi kendini denetlemesidir. Sistemde ise bu özellik söz konusu değildir. Ayrıca bütçe bakımından büyük bir öneme sahip olan gelir ve gider tahakkuk bakiyeleri de bu sistemde yoktur.³⁰

Yeni kameral muhasebe sistemi ilk defa 18. yüzyılın sonlarına doğru Avusturya İmparatorluğu muhasebe şefi Puecheberg tarafından kullanılmıştır. Bu sistemde; eski

²⁸ Akdeniz, a.g.e., s.29.

²⁹ Şahin, a.g.e., s.26.

³⁰ Akdeniz, a.g.e., s.32.

kameral muhasebe sisteminin kasa kayıtlarının denetimini sağlayamaması, gelir ve gider tahakkuk bakiyelerini göstermemesi gibi sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla iki hizmet birimi kurulmuştur.³¹

Bunlar; kasa servisi ve muhasebe servisidir. Kasa defteri kasa servisinden sorumlu olan veznedar tarafından, gelir ve gider ayrıntı defteri ise muhasebe servisinden sorumlu olan muhasebeci tarafından tutulmaktadır. Böylece kayıtların denetimi mümkün olmaktadır.³²

Yeni kameral muhasebe sisteminde kasa defterinde değişiklik olmamış ancak, gelir ve gider ayrıntı defteri, tahakkuk ile tahsilât ve ödemeler arasındaki farkı görmek için tahakkuk satırlarını da içine almıştır.³³ Sistemde gelir ve gider ayrıntı defterinin işleyişi ise şu şekilde özetlenebilir; Sene başında bütçeye uygun olarak bölüm ve madde ihtiyacına göre sayfa olmak üzere ayrılan gelir ve gider ayrıntı defterine, geçen seneden devreden miktar, Sene başında gelir kalıntısı sütununa işlenmekte, yıl içerisindeki tahakkuk, tahsilât ve ödemeler ise tarih sırasıyla alt alta kaydedilmektedir. Bu sayede gelir ve giderler ile tahakkuk ettiği halde tahsil edilemeyen gelir veya ödenmeyen giderlerin izlenmesi mümkün olabilmekte yani gelir ve gider hesaplarının bakiyeleri görülebilmektedir. Bu, yeni kameral muhasebe sisteminin en önemli faydasıdır.³⁴

Çizelge 1.3. Gelir ve Gider Ayrıntı Defteri

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene Başında Gelir Kalıntısı	Sene İçinde Tahakkuk Eden Gelir	Toplam Tahsil Olunan Gelir	Gelecek Seneye Devreden Gelir	Düşünceler

Gelir ve gider ayrıntı defterleri kapatıldıktan sonra gelir ve giderlerin bütçeye göre düzenlenmiş tahakkuk, tahsilât ve ödemeleri göstermek amacıyla senelik hesap cetvelleri oluşturulmaktadır. Bu cetvellerde geçen seneden devredilen bakiyeleri tahakkuk, tahsilât ve ödemeleri ile gelecek seneye devreden miktarları gösteren gelir ve gider kısımlarından oluşmaktadır. Bu kısımlarda ayrıca bütçe tahminleri, bütçe

³¹ Şahin, a.g.e., s.26.

³² Giray, a.g.e., s.145.

³³ Akarçay, a.g.e., s.16.

³⁴ Zuhul Yıldırım ve Özhan Çetinkaya, Devlet Muhasebesi: Teori ve Uygulamada, Bursa 1999, s.35.

ödeneklerini ve bütçeyle karşılaştırma yaparak ortaya çıkan eksik ve fazlaları görmek mümkün olmaktadır.³⁵

Çizelge 1.4. Yıllık Hesap Cetvelleri

Gelir (Gider)			Tahakkukat			Tahsilat (Fiili Ödeme)	Bütçe Tahminleri	Bütçe ile Karşılaştırılması	
Bölüm	Madde	Çeşit	Geçen Seneden Devir	Cari Yıl Tahakkukatı	Toplam			Fazla	Noksan

Bu sistem eski kameral sistemin bir takım sakıncalarını gidermesine rağmen, onun gibi yalnız bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesi ile sınırlı kalmış, devlet mal varlığında meydana gelen değişimleri göstermemiştir.

1.2.2.Schneider muhasebe sistemi

Kameral muhasebe sisteminin, geliştirilmiş şekli olan schneider muhasebe sisteminde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir. Kameral sistemde tutulan kasa defteri bu sistemde kullanılmamakta, bunun yerine yevmiye defteri, defter-i kebir ve gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaktadır.

İlk kez bu sistemde kullanılan yevmiye defteri, gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Yevmiye defterinin sol sayfasına kaydedilen gelir ve giderler bütçe tertibine göre tarih sırasıyla kaydedilir. Defterin sağ tarafında ise işletme, mağaza, sermaye ve cari hesap bilgileri yer almaktadır. Yevmiyenin sağ sayfasındaki işletme hesapları servislerin safi kar ve zararlarını, mağaza hesapları ise her türlü harcamalar, diğer servislere verilen kıymetler ile ertesi yıla devreden bakiyeleri göstermektedir.

Sermaye hesapları ise, devletin geçen yıldan devreden varlıkları, bu varlıklarda meydana gelen değişikliklerini, yılsonu varlık kalemleri ile geçen yıldan devir alınan pasif kalemlerini ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri ve yılsonundaki kalanları göstermektedir.³⁶

³⁵ Akdeniz, a.g.e., s.36.

³⁶ Akarçay, a.g.e., s.17-18.

Çizelge 1.5 Yevmiye Defteri (Sol Tarafı)

No	Tarih	Bütçe		Defter-i Kebir		Gelir ve Gider İçeriği	Kasa	Kalıntı	Mahsup
		Fasıl	Madde	Sayfa	No				

Muhasebe kayıtlarının çift yanlı kayıt yöntemine göre yapıldığı Schneider muhasebe sisteminde gider yevmiye defterinin ilgili sütunlarına borç tutarları, gelir yevmiye defterinin ilgili sütunlarına da alacak tutarları kaydedilmektedir.

Defteri kebir de yevmiye defterine uygun olarak işletme defteri kebir, mağaza defteri kebir, mal varlığı hesapları defteri kebir ve cari hesap defteri kebir olmak üzere dört bölüm ayrılmıştır. Defteri kebirin sol sayfası gelirlere, sağ sayfası ise giderlere ayrılmıştır. Muhtelif kıymetlerle kar ve zararın tespiti ve kontrolü amacıyla oluşturulmuş olan defteri kebirde tahakkuk ve tahsil edilen gelirlerle tahakkuk eden ve ödenen giderler için iki ayrı sütun açılmıştır. Ayrıca bu sistemde gelir tahakkuk kayıtları tekâlif cetvelleri ile tahakkuk fişlerine dayanarak, gider tahakkuk kayıtları ise gider tahakkuk belgesine dayanarak kaydedilmektedir. Aynı zamanda bunlar gelir ve gider ayrıntı defterlerine de kaydedilmektedir.³⁷

Schneider muhasebe sisteminde ki son defter; bütçe kontrolünün yapılabilmesi için gelir ve giderlerin bütçe kod yapısına uygun olarak kaydedildiği gelir ve gider ayrıntı defteridir. Bu defterlere ek olarak yılsonunda hesaplar kapatıldıktan sonra yevmiye defterinde kullanılan hesapların bütçeye uygun olup olmadığını denetlemek için, defteri kebirde oluşturulan kod yapısına göre özet gelir gider cetvelleri çıkarılmaktadır. Bu cetveller aynı zamanda devlet bilançosuna ait kalemleri de verir. Diğer taraftan işletme hesaplarının kar ve zarar sütununda net kar ve zararların sonuçları da yer almaktadır.

Sözkonusu sistemde, nakit işlemlerinin yanı sıra mahsup işlemleri ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermesi, kar-zarar hesaplarının çıkarılması suretiyle devlet bilançosunun düzenlenmesine de imkân sağlanmaktadır. Bu, Schneider Muhasebe Sistemin en önemli faydasıdır. Ancak yinede borç alacak kavramı yerine gelir gider kavramı üzerine kurulmuş ve hesapların işleyişinin bu düzene bağlı olarak ayrılmış olan bu sistem günümüz devletin mali gereksinmelerine karşılık verememektedir.³⁸

³⁷ Yıldırım ve Çetinkaya, (1999) a.g.e., s.41.

³⁸ Akdeniz, a.g.e., s.45.

Çizelge 1.6. Defteri Kebir Gelir Sayfası (Sol Sayfa)

Fasıla :..... Madde :..... Hesap :.....										
No	Gelir içeriği	Tahakkuk eden gelir		Tahsil edilen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı	

Çizelge 1.7. Defteri Kebir Gider Sayfası (Sağ Sayfa)

Sene İçinde Alınan Öd. Bütçe :..... Kalıntı :.....										
No	Giderin içeriği	Ödeme Emri ÇıkanGiderler	Ödenen Giderler				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler	
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmu	Ağustos Mart	Toplam	Gider Kalıntısı	Diğer Pasif Kalıntısı	

1.2.3.Constante muhasebe sistemi

İlk olarak F.Hugli tarafından kurulan Berne kantonunda uygulanan Constanter muhasebe sisteminde, her işlem biri borçlu diğeri alacaklı olmak üzere iki hesaba kaydedilmektedir. Sisteme constante denilmesinin nedeni, her işlemin belli hesaplardan geçmesi, hesaplar arası ilişkilerin sabit kalmasıdır. Gelir ve giderlerin hem tahakkuklarını hem de tahsil ve ödemelerini gösteren Constanter muhasebe sistemi çift yanlı bir kayıt sistemidir.³⁹

Bütçe hesapları yanında mal varlığı hesaplarının da yer aldığı bu sistem aslında bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kaydetme ilkesine göre kurulmuş bir sistemdir. Sistemde nakit hareketlerini izlemek için tutulan kasa defteri ile

³⁹ Gürbüz Gökçen, *Devlet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2003, s.27.

gelir ve giderler tahakkuk aşamasında iken ilgili gelir ve gider hesaplarına kaydetmek için tutulan gelir-gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter bulunmaktadır. Kasa defteri, kasaya olan girişleri defterin borç sayfasına, kasadan çıkışları ise alacak sayfasına tarih sırasını esas alarak kaydetmektedir. Gelir ve gider ayrıntı defteri ise kasa hesabı dışındaki devlet mal varlığının pasif ve aktifleri ile bütçe hesaplarını kapsamaktadır. Ayrıca bu defterde yevmiye hesaplarının karşılığı olarak gelir ve gider bakiyeleri ile işlemlerin kaydedildiği borç ve alacak sütunları ve ayrıca mahsup ve kontrol sütunları yer almaktadır.⁴⁷

Gider tahakkuk ettiğinde ilgili dairenin (masrafın ait olduğu birim) gider hesaplarına borç ve gider bakiyeleri hesaplarına da alacak kaydedilmektedir. Para ödendiğinde ise kasanın alacağına, gider bakiyeleri hesabının da borcuna kayıt yapılmaktadır. Bütçe gelirlerinde de tahakkuk eden gelirler gelir çeşidine göre ait olduğu hesabın alacağına, gelir bakiyeleri hesabının da borcuna kaydedilmektedir. Gelir tahsil edildiği zaman ise tahsil edilen miktar kasanın borcuna, gelir bakiyeleri hesabının da alacağına kaydedilmektedir.

Bu şekilde gider bakiyeleri hesabı yılsonunda bir kalan veriyorsa bu giderin tahakkuk edip ödenmediğini göstermektedir. Bütçe gelirlerinde ise, tahakkuk eden gelirler ait olduğu hesabın alacağına yer almaktadır. Gelir tahsil edildiğinde ise kasanın borcuna, gelir bakiyeleri hesabının alacağına kaydedilmektedir. Yılsonunda gelir bakiyeleri hesabında bir kalan mevcut olursa, bu kalan, tahsil edilmemiş gelir miktarını göstermektedir.⁴⁰

Tahakkuk eden giderlerin ödemeleri ve tahakkuk eden gelirlerin tahsilâtı ise idare yevmiyesindeki hesapların tahsilât ve ödeme tutarlarını gösteren ve kontrol sütunu adı verilen özel bir sütuna kasa defterindeki sıra numarasıyla kaydedilmektedir. Bu sistem bütçe ve mal varlığı hesaplarını kapsadığından sistemde maddi duran varlık hesapları da kullanılmakta ve sistem, devlet mal varlığındaki değişmelerin saptanmasına olanak verdiği gibi, mali yılın sonunda kar zarar durumlarının da hesaplanabilmesini sağlamaktadır.⁴¹ Yıl sonunda bütün hesapların kar zarar bakiyeleri sermaye hesabına geçirilmekte ve bu hesabın net kalanı da devlet mal varlığını vermektedir.

⁴⁰ Giray, a.g.e., s.147.

⁴¹ Barış Sipahi, Serhat Yanık ve Cevdet Topal; *Devlet Muhasebesi*, Nobel Basımevi, İstanbul 2007, s.12.

1.2.4. Logismografi muhasebe sistemi

Logismografi muhasebe sistemi aslında bir İtalyan sistemidir. Çünkü ilk defa İtalya'da muhasebenin kurucusu olan Commander Cerbani tarafından hazırlanmıştır. İtalya'da 1881 yılında muhasebat umum müdürü olan Cerboni tarafından uzun mesai ve tecrübelerin sonucunda geliştirilerek Logismografi sistemi oluşturulmuştur. Logismografinin kelime anlamı ise tablo şeklinde kayıt tutmaktır. Gerek kelime anlamı olarak, gerekse işlemleri Amerikan sistemleri gibi tarih, konu itibariyle tablolar ve sütunlar şeklinde kaydettiği için bu sistem mevcut muhasebe sistemleri içerisinde en çok Amerikan sistemine benzemektedir.⁴²Devletin hem mal varlığının sahibi hem de yöneticisi olduğu düşüncesini temel alan bu sistemde, Constante muhasebe sisteminde olduğu gibi, bütçe hesapları ile mal varlığı hesapları bir arada görülmektedir.

Logismografi muhasebe sisteminde devlete ait bütün malların miktar, tür ve kıymet itibariyle gösterildiği mal sahibi hesabı ile devlet mallarını devlet adına kanun, tüzük, yönetmeliklere uygun olarak muhafaza ve idare eden devlet memurlarının mal varlığındaki değişiklikleri günü gününe bildirmesi gerektiği düşüncesiyle oluşturulmuş görevli memurlar (ayanlar) hesabı olmak üzere iki hesap tutulmaktadır.

Logismografi muhasebe sistemi esas olarak bütçe gelirleri, bütçe giderleri ve malvarlığı hesapları etrafında çalışmaktadır. Bütçe gelir hesabında, devlet mal sahibi olarak bütçede tahmin edilen geliri tahakkuk ettirmekle görevli memurlardan alacaklı olduğu için bütçe tahmini geliri devlet gelir hesaplarına alacak, görevli memur hesaplarına borç yazılarak kaydedilmektedir. Görevli memurlar gelirleri tahakkuk ettirdikçe devlete karşı borçtan kurtulduğu için devlet gelir hesabına borç, görevli memurun hesabına alacak olarak kaydedilmektedir.⁴³

Bütçe gider hesabında ise, devletin bütçe ile tahmin ettiği giderler devlet gider hesabının borcuna, görevli memur hesabının alacağına kaydedilmektedir. Gider tahakkuk ettikçe devlet gider hesabı alacalandırılmakta ve görevli memur hesabı da borçlandırılmaktadır.⁴⁴

Malvarlığı hesapları ise devlet malvarlığı ve görevli memur malvarlığı hesapları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devletin malvarlığı hesaplarını oluşturan tahlili hesaplar, kasa, banka, gayrimenkul, menkul kıymetler, devlet istikrazları, bütçe

⁴² Akdeniz, a.g.e., s.66.

⁴³ Giray, a.g.e., s.151.

⁴⁴ Akmut, a.g.e., s.28.

giderlerinden borçlar gibi kalemlerden oluşmaktadır. Görevli memurlar malvarlığı ise yukarıda saydığımız devlet malvarlığı kalemlerini korumakla ve yönetmekle görevli olan kişilerin hesaplarıdır.⁴⁵

Tahakkuk eden gelirler devlet malvarlığı hesabının alacağına, görevli memurların malvarlığı hesaplarına borç olarak kaydedilmektedir. Gelirler tahsil edildiğinde ise artık devlet gelir hesabıyla ilgilendirilmez, tahsile görevli memur hesabına borç yazılırken, diğer görevli memur hesabına alacak yazılmaktadır.⁴⁶

Bu hesaplar muhasebe şeması, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebir olmak üzere dört defterde tutulmaktadır. Bu sistemde açılan hesapların ve tutulan defterlerin çok olması nedeniyle bu defterler arasında ilişkiyi sağlamak amacıyla oluşturulmuş olan muhasebe şemasında hesapların adları ve durumları, yevmiye defterlerinde ve defteri kebirdeki ilgili sütun numaraları ve tahlili cetvel irtibatları gösterilmektedir.

Logismografi muhasebe sisteminde tutulan ikinci defter olan müsvedde defterlerine işlemler tarih sırasıyla ayrıntılı olarak kaydedilmektedir. Bütün işlemler ilk önce yevmiye defterine daha sonra buradan defteri kebirde geçirilmektedir.⁴⁷

Çizelge 1.8. Müsvedde Defteri

İşlemin		Açıklama	Belgenin			Tutar	Yevmiye Defterinin		Defteri Kebir	
Sıra No	Tarih		Cinsi	Tarih	No		Sıra No	Sütun No	Gurubu	Sütun No

Yevmiye defteri, bütçe hesapları ve malvarlığı olmak üzere iki ayrı tablo halinde düzenlenmiştir. Bütçe hesapları gelir ve gider olarak iki ana gruba ayrılmış ve ayrılan bu iki grupta kendi içinde mal sahibi ve görevli memur hesaplarına ayrılmıştır. Malvarlığı hesapları da aynı şekilde mal sahibi ve devlet hesaplarına ayrılmış olup, yevmiye defterinde ayrıca müsvedde ve mahsup kalanları da mevcuttur.⁴⁸

⁴⁵ Akarçay, a.g.e, s.22.

⁴⁶ Yıldırım ve Çetinkaya, (2006) a.g.e, s.45.

⁴⁷ Yıldırım ve Çetinkaya, (1999) a.g.e, s.51.

⁴⁸ Yıldırım ve Çetinkaya, (1999) a.g.e, s.52

Logismografi sisteminde tutulan son defter olan defteri kebir tek bir defter değildir. Bu defterde her hesap grubunun ayrı defteri kebiridir. Ana hesaplar defteri kebirde açılmıştır ve açılan bu hesapların hepsinin ayrıca tahlili defter veya tabloları mevcuttur. Defteri kebir hesapları altı gruba ayrılmıştır.⁴⁹ Bunlar;

- Devlet Gelir Hesapları (bütçe)
- Görevli Memur Hesapları (bütçe)
- Devlet Gider Hesapları (bütçe)
- Görevli Memur Gider Hesapları (bütçe)
- Devlet Malvarlığı Hesapları
- Görevli Memur Malvarlığı Hesapları

Çizelge 1.9.Yevmiye Defteri

Yevmiye no	Tarih	Müsfette Deft. S.No	Açıklama	Bütçe Hesapları								Patrimuan Hesapları				Aktarma ve Mahsup	
				Gelir Hesapları				Gider Hesapları				Mal Sahibi Devlet Hs.		Görevli Memur Hs.		Toplam	İlgili Defteri Kebir Tahlili Defterleri
				Mal Sahibi Devlet Hs.	Görevli Memur Hs.	Mal Sahibi Devlet Hs.	Görevli Memur Hs.	Mal Sahibi Devlet Hs.	Görevli Memur Hs.	Mal Sahibi Devlet Hs.	Görevli Memur Hs.						
				Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif		

Logismografi sistemi bütçe hesaplarıyla malvarlığı hesaplarını her an verebilen bir sistem olmasının yanında, devlet muhasebesine yeni kavramlar getirmesi nedeniyle önemli ve dikkat çeken bir sistemdir. Devlet işlemlerinin maliyetini de göz önünde bulundurduğundan sistemler arasında önemli bir yer tutmaktadır.⁵⁰

1.3. Devlet Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler

Devlet muhasebesinin amacı, mali nitelikli faaliyetlerin etkin ve hızlı bir şekilde kayıt altına alınarak raporlanmasının sağlanmasıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesinde muhasebe kayıt sürecinin etkinliği kadar güvenilirliği de büyük bir önem arz etmektedir.

⁴⁹ Akarçay, a.g.e., s.21

⁵⁰ Kamil Tügen, *Devlet Bütçesi*, Anadolu Matbaası, İzmir 1999, s.176.

Muhasebe kayıt sürecinin güvenilirliğini sağlayacak olan da muhasebe kayıt yöntemleridir. Mali nitelikli kararların alınabilmesi için gerekli olan bilgi ihtiyacı, milli ekonomi içerisinde devletin payının çok az olduğu dönemlerde oldukça az ve basitti. Bu nedenle geçmişte uzun yıllar nakit esaslı muhasebe sistemi kullanılmış gelirlerin tahsil edildiğinde, giderlerin ise ödendiğinde kayıtlara alınması ve raporlanması yeterli görülmüştü.

Yalnızca bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan nakit esaslı muhasebe sistemi, modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Zamanla devletin faaliyet alanının artması ve aldığı ekonomik kararların milli ekonomiye yön vermeye başlaması ile karar alma süreçlerinde daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulmuş özellikle mali raporlamanın önemi giderek artmıştır.

Bundan dolayı da pek çok ülke devlet muhasebe sisteminde yeni arayışlara yönelerek bu sistemin dezavantajlarını ortadan kaldıran ve maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi esasına dayalı olan tahakkuk esaslı kayıt yöntemini uygulamaya başlamıştır. Bu iki sistem arasında da, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır.

1.3.1.Nakit esaslı devlet muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesinde işlemler, kasaya parasal bir giriş veya kasadan parasal bir çıkış fiilen gerçekleştiği takdirde muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir. Tahakkuk eden gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar, devlet borçları ve diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantileri ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimleri kaydedilmemekte ve raporlamamaktadır.

Bunlara ilave olarak nakit esaslı devlet muhasebesi devletin yarı mali nitelikli işlemleri, ertelenen ödemeleri, hazine garantileri ve vergi harcamalarını da kaydetmemekte ve raporlamamaktadır.⁵¹ Bu nedenle devletin mali varlıklarını görmezden gelen nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin yükümlülüklerini ve

⁵¹ Mustafa Dışlı, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2004,s.12.

gelecekteki faaliyetlerini karşılayacak olan mali kaynakların doğru değerlendirilmesi hususunda ihtiyaç duyulan bilgiyi vermemektedir.⁵²

Sade ve basit işlemleri nedeniyle kolayca izlenebilen, çabuk ve kolay çıkarılan hesap sonuçları nedeniyle kolaylıkla değerlendirilebilen nakit esaslı devlet muhasebe sistemi söz konusu faydalarının yanı sıra özellikle mali raporlama açısından çok önemli olan bazı bilgilerin kaybolmasına neden olmaktadır. Ayrıca; mal varlığında ve borçlarındaki değişmelerin izlenememesi nedeniyle mali saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına hizmet etmemekte ve kamu mali yönetiminde ekonomik analiz ve değerlendirmeler için gerekli bilgileri sağlayamamaktadır.

1.3.2. Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi

Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebe sisteminde, nakit esaslı devlet muhasebe sistemi gibi işlemler herhangi bir parasal giriş ya da çıkış gerçekleştiğinde hesaplara yansıtılmaktadır.

Bu iki sistemi birbirinden ayıran en önemli özellik, uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sisteminde hesapların mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Böylelikle işlemler, ait oldukları yılın muhasebe kayıtlarına geçirilir ve ilgili dönemde raporlanır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe dönemine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır.⁶¹ Daha sonra önceki döneme ait bu nakit akımları yeni dönemin nakit akımlarından düşürülmektedir.

1.3.3. Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.⁵³

Uyarlanmış tahakkuk esasına göre gelirlerin kaydedilip raporlanması için de gelirler ölçülebilir ve elde edilebilir olmalıdır. Bu nedenle giderler ve borçlar tahakkuk ettiğinde, gelirler ise tahsil edildiklerinde kaydedilmektedir. Yani giderlerin ve borçların

⁵² Hillier, D.R., “Nakitten Tahakkuka Kanada Deneyimi”, Çev.: A.Uğur Cebeci, *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Kıs 1999, s.17.

⁵³ Karaarslan, a.g.e., s.15.

kaydedilmesinde tahakkuk esası, gelirlerin kaydedilmesinde ise nakit esası uygulanmaktadır.

Ancak, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin aksine bu sistem, maddi duran varlıkları muhasebe sisteminin dışında bırakmakta böylelikle bu varlıklara ilişkin amortisman ayırma, yeniden değerlemeye tabi tutma gibi işlemler yapılmamaktadır. Bu nedenle tahakkuk esasına göre uygulanması daha kolay bir yöntem olan uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, işlemleri fiili nakit giriş ve çıkışlarına bağlı kalmadan ortaya çıktığı anda kayıt altına alması ve raporlaması nedeniyle de nakit esasına göre de daha kapsamlı bir yapıya sahiptir.

1.3.4. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkuk eden gelirleri; bir ödemede bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları; gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan varlıkları; ekonomik anlamda kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülükleri; bütün yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden öz kaynakları kapsar.⁵⁴

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde nakit esasında olduğu gibi gelirler fiilen tahsil edilip ve giderler fiilen ödendiğinde değil, gelir ve giderler tahakkuk ederek kesinleştiğinde muhasebe kayıtlarına konu olurlar. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil), varlıkları (mali varlıklar, fiziksel varlıklar, sermaye varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Böylece amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile yönetenlere karar almada yönetilenlere de bilgi edinmede tam bir saydamlık sağlar.⁵⁵

Tahakkuk esasına göre yapılan kayıtlarda, işlemler ait oldukları mali yılda kaydedilmiş olur. Mali tablolarda ise stoklara ilişkin işlemler de yer aldığından, stok değişimleri de gözükür. Bu şekilde raporlar, ait olduğu dönem ile ilgili mali işlemleri tam ve doğru olarak yansıtmış olurlar. Bu sisteme göre üretilen temel mali tablolar

⁵⁴ Hülya Soylu, “Uluslararası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Yönetiminde Önemi”, (Uzmanlık Tezi), Mayıs 2004

⁵⁵ Pelin Gazioğlu, “Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması”, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, (2007), s.30.

bilanço, faaliyet sonuçları ve bütçe uygulama sonuçları tablosudur. Bu tablolar aracılığıyla devletin net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma dengesi, nakit dengesi ve net değerlerdeki değişimleri görmek mümkündür.⁵⁶ Nakit esaslı devlet muhasebesinde yer almayan söz konusu mali tablolar, hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturur.⁵⁷

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kamu hizmetlerinin maliyetinin ölçülmesine, belirli aralıklarla maliyet analizlerinin yapılmasına, maliyet-fayda analizlerinden yararlanarak programlar arasında seçim yapmaya ve bu seçimlerin değerlendirilmesine olanak tanımaktadır. Çünkü, tahakkuk esasında alınan mal ve hizmetleri, avansları, emanete alınan ödenekleri ve sermaye ödeneklerini ayrıntılı olarak görmek mümkündür.⁵⁸

Tahakkuk esaslı muhasebe; giderleri ve gelirleri bütçeye karşılık olarak değil, bu gider ve gelirlerin ekonomik niteliğine karşılık olarak kaydeder, devletin sahip olduğu varlıkların değeri ile devletin borçlu olduğu yükümlülüklerinin değeri arasındaki farkı ölçer, varlıklar ve kaynaklar arasındaki ilişkiyi gereği gibi ortaya koyar.⁶⁷ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi özellikle mal alım ve satımı ile uğraşan, bir yılı aşkın süredir inşaat ve proje işleri yapan ve sosyal amaçlı krediler veren kamu kuruluşları için oldukça elverişlidir.

1.4. Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılmasında Kullanılan Yöntemler

Hangi muhasebe sistemi kullanılırsa kullanılsın mali yıl sonunda bütçe hesaplarının kapatılarak gelir ve gider tahminlerinin gerçekleşme durumlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bütçe dönemi sona ersede ilgili dönemde tahakkuk etmiş ancak henüz tahsil edilmemiş gelirler ile ödenmemiş giderler bulunabilir. Tahmini bütçe ile gerçekleşen bütçe arasındaki sapmaları dikkate alacak şekilde bütçe hesaplarının kapatılmasında jestiyon yöntemi ve egzersiz yöntemi olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır.

⁵⁶ Hamdi Gülsen, Mesut Hastürk, Erkan Karaaslan, Baki Kerimoğlu, Eyüp Kızılkaya, Haydar Kulaksız, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri için Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. No:10, Ankara,2006, s.11.

⁵⁷ Kerimoğlu, a.g.m., s.90.

⁵⁸ Gülay Coşkun, *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.245.

1.4.1. Jestiyon yöntemi

“Yönetim Dönemi Yöntemi” de denilen bu yöntem, bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yıl içinde işlem görmesi ve mali yılsonunda tüm hesapların kapatılması esasına dayanmaktadır. Bütçe hesaplarının bir sonraki mali yılda da işlem görmesi mümkün değildir. Mali yılın sonunda halen kullanılmamış ödenekler varsa, iptal edilir, tahsil edilmemiş gelirler varsa, sonraki yılın hesaplarına geçirilir. Yeni yılda bir önceki yıla ilişkin bütçe gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına olanak verilmez.

Yukarıda belirtildiği gibi jestiyon yönteminin yapısı ve işleyişi hesapların nakit esasına göre tutulmasına daha uygundur. Çünkü bir yıl içinde gerçekleştirilen nakit hareketleri gelir-giderin tahakkuku ile ilişkilendirilmeksizin hesaplara geçirilmektedir.⁵⁹ Yıl bitince hesapların kapatılması esasına dayalı bu sistemde, yılsonunda kullanılmayan ödenek varsa iptal edilir. Bütçe yılı içinde, geçmiş yıllar bütçeleriyle ilgili hesapları tutmaya gerek olmadığından hesaplar sade, basit ve açıktır ve mali yıl sonuç hesabı hızlı bir şekilde alınarak kesin hesaplar hazırlanabilmektedir.

Böylelikle geçmiş yıllara ait uygulamalar daha hızlı bir şekilde kesinlik kazanmakta bütçe hazırlıkları sırasında gelir-gider tahminlerinin yapılmasında bu verilerden yararlanılabilmektedir. Hesapların tek bir yıla ait olması nedeniyle, hesapların üzerinde yapılacak denetim de daha etkin bir niteliğe kavuşmaktadır. Bütün bu faydalarına rağmen Jestiyon yönteminin en önemli sakıncası; bütçe yılının gerçek mali durumu göstermemesidir.⁶⁰

1.4.2.Egzersiz yöntemi

“Hesap dönemi yöntemi” de denilen bu sistem bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yılsonunda kapatılmayıp bir sonraki yıl içinde bir süre açık tutulması esasına dayanmaktadır. Hesapların yeni mali yılda da bir süre açık bırakılması, bütçedeki ödeneklerden kullanılmayan bölümünün ve gelirlerden tahsil edilmeyen kısmının; yıl içinde kullanılan ve tahsil edilenler ile birlikte bir bütün oluşturduğu ve ayrılmayacağı düşüncesinden ileri gelmektedir. Mali yıl bitmesine rağmen hesaplar, ödeneklerin tümü kullanılıncaya, gelirlerin tümü toplanıncaya dek kapatılmaz.⁶¹

⁵⁹Nihat Edizdoğan, *Kamu Bütçesi*, Ekin Kitabevi, Bursa 1995, s.256.

⁶⁰ İsmail Güneş, *Bütçe Hesaplarının Kapatılması*, s.2, Erişim tarihi:19 Nisan 2009. <http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/jestiyon.pdf>.

⁶¹ Güneş, a.g.e., s.1.

Egzersiz yöntemi, hesapların mali yılın bitiminden belirli bir süre sonunda kapatılmasının gerekli olduğu sınırlı egzersiz yöntemi ve herhangi bir süre öngörülmeden, hesapların sonuçlandırılmasına kadar açık kalabildiği sınırsız egzersiz yöntemi olmak üzere ikiye ayrılır. Yapısı ve işleyişi ile hesapların tahakkuk esasına göre tutulmasına daha uygun olan bu yöntemde bütçe gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin ne zaman olduğuna bakılmaksızın, tahakkuk ettiği yılın hesabına geçirilmektedir. Böylece bütçe yılına ait gelir ve gider hesaplarının bütünü tahakkuk döneminde görülebildiğinden bütçenin gerçek durumu ortaya çıkmakta ve mali yıl sona erdiğinde kullanılmayan ödenekler iptal edilmemektedir. Çünkü her yılın bütçesi ayrı bir bütündür ve ertelenmiş gelirler de, harcamalar da ait olduğu yıl bütçe hesabına girecektir.

Bütün bu faydalarının yanı sıra bu sitemde; bir bütçe yılına ait hesapların uzun süre açık bulundurulması, işlerin ve hesapların karışmasına yol açabilmekte, her yıl değişik yıllara ilişkin hesapların tutulması gerekmektedir. Ayrıca herhangi bir yıl bütçesinde tahsil edilememiş gelirlerin gelecek yıllarda toplanacağı varsayımıyla bütçe olanaklarını aşan harcamalar yapılabilmekte, bütçe hesaplarının denetimlerinin yapılabilmesi için hesapların kapatılması beklendiğinden geçmiş yılların hesaplarının denetiminde etkinlik azalabilmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi yıllar arası karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamasına rağmen hesapların kapatılma sürecini geciktirmesi nedeniyle birçok sakıncası da bulunan egzersiz yöntemi bütçenin yıllık olması ilkesine de ters düşmektedir. Tüm bu sakıncaları nedeniyle çoğunlukla bu sistemden vazgeçilmiş ve jestiyon yöntemi tercih edilmiştir. Jestiyon yöntemi, ilk olarak bütçenin yıllık olma ilkesiyle bağdaşır, hesapların her yıl kapatılması karışıklığı önler, denetimi kolaylaştırır, verimi sağlar, her hesabın açık ve sade olarak görülmesine imkân verir.

İKİNCİ BÖLÜM

2- DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ

2.1.Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulamaları

Türkiye’deki devlet muhasebesi düşüncesinin, Osmanlı devletinin kuruluşundan beri var olduğu görülmektedir. 1880 tarihli ilk muhasebe talimatnamesinin incelenmesi sonucunda o dönemde benimsenen muhasebe sisteminin kameral muhasebe sistemi olduğu görülmektedir. Bu sistemde borç ve alacak kavramları doğrudan doğruya belirtilmemekle birlikte, kullanılmış ve böylece ikili kayıt yöntemine doğru ilk adımlar atılmıştır.⁶² 1923 yılında kabul edilen iki yanlı muhasebe yönteminin ardından 1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, Amerikan usulüne (defter-i kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir. 1928 yılında “Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname” ile tasnif yevmiyesi adı verilen bir sistem benimsenmiştir.⁶³

Daha sonra 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ve “Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” yayınlanarak bu sistem bırakılmış ve iki yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında bu yönetmeliklerde ciddi değişiklikler yapılarak, en iyi kayıt yöntemini seçmek ve işlemleri basitleştirmek amacıyla 01.01.1990 tarihinde “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adıyla yeni bir yönetmelik çıkarılmıştır.

Sonrasında dünyadaki ekonomik, mali gelişme ve birleşmelerin etkisi ile başlanılan ve Dünya Bankası’nca da desteklenen Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve ortak bir muhasebe ve raporlama sisteminin benimsenmesi için 1995 yılında çalışmalara başlanılmıştır. 1999 yılında döner sermayeler için “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği’nin hazırlanması ve yayımlanması ile bu çalışmalar sürdürülmüştür.

Bu çalışmalar kapsamında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, 16.11.2003 tarihli “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yayımlanmış ve genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçmeyi amaçlayan, 20.02.2004 tarihli “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur.⁶⁴ İki yıl boyunca yürürlükte kalan bu yönetmelik “5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kapsamında bazı

⁶² Dişli, a.g.e., s.11.

⁶³ Mustafa Dişli, Eyüp Kızılkaya, *Çözümlü Devlet Muhasebesi*, Mukder Yayınları, Ankara 2000, s.25.

⁶⁴ Turan, a.g.t., s.5.

değişikliklere uğramış, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini kapsar şekilde 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Görüldüğü gibi 2006 yılı öncesinde ülkemizde devlet bünyesinde bulunan kurumlarda birbirinden farklı muhasebe sistemleri ve raporlama standartları kullanılmakta, genel bütçe kapsamındaki idareler, katma bütçe kapsamındaki idareler, sosyal güvenlik kuruluşları, belediyeler, il özel idarelerinde kullanılan farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle kamu sektöründe konsolidasyon mümkün olmamakta ve karşılaştırma yapılamamakta yani devletin ne durumda olduğu tam anlamıyla belirlenememekteydi.

Bu nedenle devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturarak kamu mali yönetiminde saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik ve verimliliğin sağlanması için 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunundan alınan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca, devlet muhasebesinde birliğin sağlanması için Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yeni düzenlemeler yapılmıştır.

2.2.Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Gereksinimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Geçiş

Devlet muhasebesi, kamu kaynaklarını ellerinde bulunduran yöneticilere bu kaynakları rasyonel ve verimli bir şekilde kullanabilmeleri için gerekli verileri sağlayarak kamu fonlarının nerelerde kullanıldığının hesabını tutmaya yardımcı olan önemli bir araçtır. Gelişmiş bir muhasebe sistemi, kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı mali verileri doğru ve güvenilir bir şekilde kaydetmeli ve bunları analiz ederek mali politikaların mevcut ve gelecekteki dönemlerdeki etkileri hakkında ihtiyacı olan kişilere güvenilir bilgiler verebilmelidir. Kısaca muhasebe, raporlama ve yorumlama işlevlerini yerine getirebilmelidir.

Modern kamu yönetiminde devlet muhasebesinin iki temel amacı vardır.⁶⁵ Bunlar;

- 1- Mali yönetim ve denetim aracı olmak,
- 2- Ekonominin planlaması için gerekli mali bilgileri sağlamak.

⁶⁵ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yıl:1, Sayı:2, Sonbahar 1998, s.11.

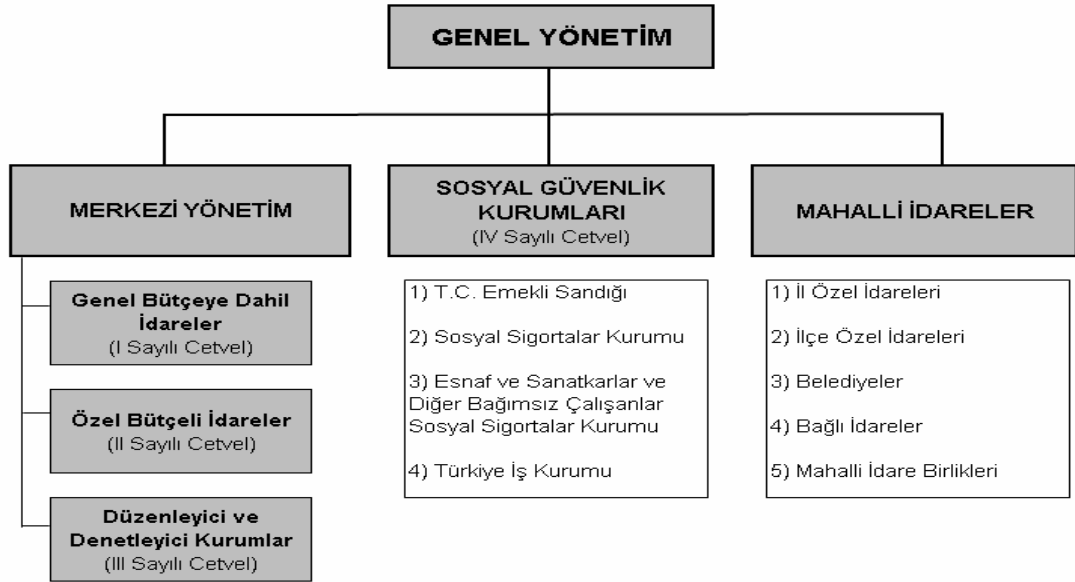
Türkiye’de uzun yıllar 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’na dayalı olarak yürütülen kamu mali yönetim sistemi, bütçe dışı harcamalar yapılmasına müsait bir yapıdaydı ve nakit esaslı muhasebe sistemi raporlamaya uygun değildi. Bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini ilgilendiren tabloları üretemeyen sistemde muhasebenin en önemli işlevlerinden olan raporlama ve yorumlama işlevleri yerine getirilememekteydi.

Ayrıca nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmakla birlikte genel yönetim içerisinde yer alan kurumların uygulamalarında dağınıklık söz konusuydu. Bu durumda kamu kaynaklarını yönetenlerin istikrarlı kararlar almalarına imkan verecek verilerin elde edilmesi mümkün olmadığı gibi, sonuçların denetlenmesi de mümkün değildi. Bu da ulusal ekonomide etkinlik ve verimliliği imkânsız hale getirmekteydi. Zamanla mevcut sistemle değişen ve gelişen ulusal-uluslar arası koşullara uyum sağlanamayacağının anlaşılması kamu mali yönetim sisteminde değişimi kaçınılmaz bir hale getirmiştir.

Devlet muhasebesinde hesaplar ve kayıt yöntemleri ile ilgili yaşanan tüm bu gelişmeler sonucunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ilk olarak 24.12.2003 tarih 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiş, ancak bazı maddelerinin yürürlüğe girmesi ertelenmiş daha sonra bütün maddeleriyle birlikte 01.01.2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ile mali kontrol düzenlenmiştir.

Bu kanunla getirilen yeni muhasebe sisteminin ürettiği tablolar; devletin tüm gelir ve giderlerini, tüm varlık ve kaynakları ile diğer ekonomik akımları içermekte, böylelikle kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının yani yöneticilerin performansının ölçümüne yönelik sağlam bir altyapı oluşturmaktadır. Kamu mali yönetim sisteminin uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir yapıya kavuşmasını sağlamaya yönelik hükümlerinin yanı sıra 5018 sayılı kanunda yeni muhasebe sisteminin hangi kamu idarelerine uygulanacağıyla ilgili yani kapsamına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanununun kapsamında aşağıdaki şekil 2.1’de belirtilen idareler yer almaktadır.⁶⁶ 5018 sayılı kanun ile daha önce bütçe dışında yer alan idareler bütçe kapsamına alınarak (KİT’ler hariç) bütçe bütünlüğü sağlanılmaya çalışılmış, bütçe hazırlama süreci yeniden düzenlenerek stratejik plan ve performans programına dayalı bir bütçe anlayışı getirilmiştir. Çok yıllık bütçeleme sisteminin benimsendiği bu kanunda siyasi, mali, idari sorumluluğu birbirinden ayıran yeni bir mali yönetim yapılanması öngörülmüş, sürekli işleyen bir denetim sisteminin oluşturulabilmesi için iç denetim kavramı geliştirilmiş, böylece devlet muhasebe sistemi etkin, verimli ve karşılaştırılabilir bir yapıya kavuşturulmuştur.



Şekil 2.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki idareler

5018 sayılı kanunla uluslararası standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun, karar vericilerin ihtiyaçlarına uygun ve yeterli detayda bilgi üretilebilen, hesap verilebilirliği ve saydamlığı gerçekleştirebilecek bir devlet muhasebe sistemi oluşturulmuş ve bu yeni muhasebe ve mali raporlama sisteminin;

— Mali tabloların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,

⁶⁶ Gül, a.g.t., s20

- Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi,
- Muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartların uluslararası standartlara uygun olarak kanunda belirtilen idarelerden temsilcilerin katılımıyla oluşturulacak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi,
- Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek tabloların şekil, süre ve türlerinin ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanıp, Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak Yönetmelikle belirlenmesi,
- İdarelerin hesap planlarına muhasebe kayıt ve işlemlerine ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hususları düzenleyen uygulamaya yönelik düzenlemeleri, genel yönetmeliğe aykırı olmamak üzere yapmaları,
- Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilecek mali tabloların, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması kanunla hüküm altına alınmıştır.⁶⁷

2.3.Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Meydana Getirdiği Sorunlar

Nakit esaslı muhasebe sistemi, devlet muhasebesinin temel amaçlarını yerine getirebilecek bir yapıya sahip olamadığından bu sistemde yaşanan birçok sorun mevcuttur. Türkiye’de devlet muhasebe sisteminin meydana getirdiği söz konusu sorunları şu şekilde ifade edebiliriz.

2.3.1.Devlet muhasebesinin kapsamının dar olması

Sadece genel bütçeli kurumlar ile katma bütçeli kurumlarda uygulanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği İl Özel İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar gibi idareleri kapsamamaktaydı. Bu nedenle devlet muhasebesi alanında elde edilen veriler milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında yeterli değildi. Çünkü devlet muhasebesi kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşların varlıkları ve sorumlulukları ele alınmadan doğru veriler elde edilmesi de mümkün olmamaktadır.

⁶⁷ Kızılkaya,v.d, a.g.e., s.14.

2.3.2. Kamuda muhasebe birliğinin olmaması

Devlet muhasebesinin kapsamındaki darlık nedeniyle ellerinde önemli mali kaynakları bulunduran İl Özel İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar, kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmak zorunda kalmışlardır. Bunun sonucu olarak da devlet muhasebesi sistemi ile diğer muhasebe sistemleri arasında muhasebe esasları ve defter ve belge düzeninde farklılıklar oluşmuştur. Sonuç olarak, genel yönetim birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planının olmaması, devletin çeşitli birimleri arasında karşılaştırma yapılmasını ve devlet kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonu engellediğinden, kamu kurumlarında bir muhasebe birliği yoktu.

2.3.3. Kayıtların nakit esasına göre tutulması

Devlet muhasebesi sistemi nakit esasına dayandığından sadece nakit akımlarından doğan işlemler kaydedilmektedir. Bu, sadece mali işlemlerin ve olayların nakit giriş ve çıkışların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilmesini esas alır. Yani, mal veya yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerinde nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılır. Söz konusu muhasebe sisteminde, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenilmez. Bunun sonucunda da mali tablolar sadece bütçe tahminlerini, nakit giriş ve çıkışlarını ve açılış ve kapanıştaki nakit varlıklarını raporladığı, yeterli veri üretmezler. Bununla birlikte nakit esaslı muhasebe sistemi dönemsellik ilkesine de uygun değildir. Gelir ve giderler, gelecek ya da geçmiş dönemlere ait olsa bile ödendiği anda kayıt altına alınarak, o dönemin gideri olarak kaydedilir. Bu da dönemsellik ilkesine ters düşer. Bu durum dönemsel sonuçların hatalı olmasına yol açar.

2.3.4. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması

Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Dolayısıyla sadece bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır. Nakit esaslı

muhasebe sisteminin devletin varlık ve sorumlulukları ile ilgili bilgileri tam olarak kayıt altına almaması, maddi duran varlıkların muhasebe kapsamı dışında tutması nedeniyle doğru sonuçlara ulaşılamaz. Maddi Duran varlıkların kayıt altına alınmasında karşılaşılan zorluklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶⁸

- Kamunun elinde yıllardan beri birikmiş ciddi boyutta maddi duran varlık vardır, bunların envanterinin yapılarak hesaplara alınması en başta gelen bir zorluktur
- Pratikte kamu mallarının tümünün hesaba alınması mümkün olmadığı için, muhasebe disiplinin gereklerinden taviz vermeden, hesaba alınacak duran varlıkların belirlenmesi gerekmektedir.
- Hesaba alınan duran varlıklar her yıl yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.
- Maddi duran varlıklar için kullanım süreleri içinde amortismanı tabi tutulması gerekmektedir.
- Hesaba alınan duran varlıkların raporlanması ve bunların yönetim muhasebesi anlamında analiz edilmesi gerekmektedir.
- Mevcut ve edinilecek duran varlıkların otomasyon ortamına geçilmesi donanım ve personel açısından önemli bir maliyet oluşturacaktır.

Maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasının güç bir işlem olduğu doğrudur ancak, tüm bu zorluklar nedeniyle maddi duran varlıkları muhasebe kapsamının dışında tutmak, muhasebe sisteminin doğruluktan, tutarlılıktan uzaklaşmasına neden olur. Örneğin; bir bina satın alınması durumunda alındığı yıl bütçesine gider yazılmakta, gelecek yıllarda herhangi bir kayıt yapılmamaktadır, buda alındığı yıl giderini aşırı derecede artırmaktadır. Oysa gelecek yıllarda da kullanılacak olan bu binanın maliyetinin kullanıldığı yıllar itibarıyla gider yazılması gerekmektedir. Bu nedenle nakit esaslı muhasebe sistemindeki kayıt yöntemiyle elde edilen verilerden doğru bütçe sonuçlarına ulaşmamız zor olur.

2.3.5. Süreklilik göstermemesi

Devlet olmanın doğal sonucu olan süreklilik kavramı, aynı zamanda muhasebenin de temel ilkelerindendir. Ancak nakit esaslı muhasebe sisteminde sınırsız

⁶⁸ Eyüp Kızılkaya, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları" *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz - Eylül 2002, Yıl:5, Sayı:17, s.105-106.

ömre sahip olan devlet, faaliyetleri sanki bir yılın sonunda yok olacakmış gibi kaydetmekte ve değerlendirmektedir. Faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları dönemde kalmakta, etkileri ileri tarihlerde ortaya çıkacak olan mali işlemler kayıt altına alındıkları yılda kalmakta, ileriye taşınamamaktaydı. Bunun sonucu olarak da devlet muhasebesi süreklilik göstermemektedir.⁶⁹

2.3.6. Ayrıntılı bilgi vermemesi

Nakit esaslı muhasebe sistemi detaylı bilgi üretmeye elverişli değildi. Hizmet ve faydanın ortaya çıktığı zaman ile ilgilenmeyip, nakit giriş ve çıkışının olduğu zamanı dikkate alması nedeniyle tam ve doğru raporlamaya olanak vermemektedir. Varlık, borç ve yükümlülükler ile öz kaynaklar muhasebe dışında tutulup, bunlarla ilgili bilgi üretilmediği için, devletin veya ilgili kamu kurumunun mali durumu ve mali performansını değerlendirme imkânı olmamaktadır.⁷⁰

2.3.7. Hesapların yeterli detayda olmaması

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplar alt hesap guruplarına ayrılmadığından dolayı bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgilere ulaşamamakta ve bu bilgiler muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Yani hesaplar yeteri kadar detay göstermemektedir. Bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmakta, bunun sonucu olarak da gereken bilgiler muhasebe dışı çalışmalardan elde edilmektedir.

2.3.8. Hesapların sınıflandırılmamış olmaması

Hesaplarında herhangi bir sınıflandırmaya gidilmemiş olan nakit esaslı muhasebe sisteminde anlamlı mali tablolar üretmek oldukça zordur. Çünkü her hangi bir kod yapısı oluşturulmamış olan bu sistemde mali tabloların oluşturulmasına ilişkin standartlar da belirlenmemiştir. Bu durum sistemden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali tablolar üretilmemesine ve devlet muhasebesinin bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmesine neden olmaktadır.

⁶⁹ Ercan Çalış, “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, *Analiz-Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Maya Matbaacılık, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, s.100.

⁷⁰ Halis Kalmış, Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Dönüş Çalışmaları, Kamu Maliyesine Yeni Bakış,2006, s. 238.

2.3.9. Devlet muhasebesinin ödenek ve nakit planlamasında kullanılabilecek sağlıklı veriler sağlayamaması nedeniyle bütçe hazırlık çalışmalarına katkısının olmaması

Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi, bütçe uygulamalarına odaklanmış olmasına rağmen bütçe hazırlık çalışmalarına da katkısı bulunmayan bir sistemdi. Çünkü sistemde ödenek yetersizliği nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütler kaydedilmemekte, bu nedenle ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilememektedir. Girişilen taahhütlerden anlaşılması gereken; ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarları, fiyat farkı ödemeleri ile bunlardan yerine getirilenler ile kısmen veya tamamen feshedilenlerin izlenmesidir.⁷¹

Bu sistemde bütçe hazırlık aşamasında sağlıklı verilere ulaşılamadığı için gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmekte veya yıllara yaygın işler için yeterli ödenek ayrılamamaktaydı. Böylelikle bütçe uygulamalarında ciddi problemlerle karşılaşmakta ve yatırımların verimliliği azalmaktaydı.

2.3.10. Devlet borçlarının muhasebeden tam ve sağlıklı olarak izlenememesi

Nakit esaslı muhasebe sisteminde devlet borçlarının bir kısmı bütçe dışında izlenmekte, birtakım harcamalar devlet bünyesinde gerçekleşmesine rağmen bütçe giderleri hesabına yansıtılamamakta, muhasebe sisteminin ürettiği tablo ve cetvellerde devlet borçlarının miktarı tam ve doğru biçimde görülememektedir. Sayıştay Başkanlığı Hazine İşlemlerince hazırlanan 2005 yılı Hazine İşlemleri Raporunda yer alan bütçe dışı gider uygulamaları bölümünde devlet muhasebe sisteminde kaydı yapılmayan ve muhasebe dışı enstrümanlarla izlenen devlet borçlarına ait aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir. Türkiye’de bütçe uygulamasının “Devlet harcamaları bütçelerle yapılır” hükmüne uygun olarak yürütülmesi esas olmakla beraber hazinece gerçekleştirilen bazı işlemler bütçe dışında izlenmekte, bu işlemler sonucunda varlık ve yükümlülükler doğmaktadır. Borçlanma yoluyla elde edilen kaynakların bütçe dışı giderlerin finansmanında kullanılması, net borçlanma hâsılatının bütçe açığından daha büyük gerçekleşmesiyle sonuçlanmaktadır. Bu durum, mali disiplin ve bütçe disiplinini

⁷¹ Hamdi, Gülşen, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesapları”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 25, Temmuz-Eylül 2004, s.125.

bozmakta ve borçlanma yoluyla karşılanan giderler meclis denetiminin dışında kalmaktadır.⁷²Muhasebe sistemlerince izlenemeyen bütçe dışı gider uygulamaları şunlardır.

a) Görev Zararı ve Sermaye Payı Ödemeleri

2005 yılında Türkiye Şeker Fabrikalarının görev zararı alacaklarına mahsuben 361 milyon YTL, Toprak Mahsulleri Ofisi'nin görev zararı alacaklarına ilişkin olarak da 611 milyon YTL, ilgili kuruluşların hazineye olan borçları silinmek suretiyle ödenmiştir. Bu işlem nedeniyle bütçe gideri yapılmayan, dolayısıyla bütçe dışında ödenen görev zararı tutarı 972 milyon YTL'dir.⁷³

b) Aleyhte Kur Farkları

Kur farklarının devletin yükümlülüklerini reel olarak artırması, diğer harcamalarla aynı nitelikte olmasa dahi, bu artışın gider mahiyetinde kaydedilip izlenmesini gerektirmektedir. Önceki yıllarda giderleştirilmeyen olumsuz kur farkları Dış Borç Hareketleri, Tahvil Hareketleri, Bono Hareketleri Hesaplarında izlenmekteydi. Kur farkları nedeniyle borç stokunda meydana gelen değişimler net borçlanma hasılatı=bütçe açığı ilişkisini bozmaktadır.⁷⁴

c) Diğer Kurumlara Kullandırılan Kaynak

Hazine kaynaklarının diğer kurumlara ikrazen kullandırılması durumunda, borçlanma yoluyla elde edilen kaynaklar konsolide bütçe dışı kuruluşlara aktarılmaktadır. Bu kuruluşlara aktarılan tutarlar, bütçede gider veya transfer kalemleri arasında gösterilmemekte, sadece alacak kaydı yapılmaktadır.⁷⁵

d) Diğer Finansman Kullanımları

2005 yılında, Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (Fiskobirlik) Genel Müdürlüğünün borçlarının tasfiyesi kapsamında Yapı ve Kredi A.Ş.'ye 152,4 milyon YTL ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) 161,1 milyon YTL olmak üzere toplam 313,6 milyon YTL tutarında özel tertip devlet iç borçlanma senedi ihracı gerçekleştirilmiştir. Tahvil stokunun artmasına yol açan bu işlemler karşılığında bütçede görülebilen ve bütçeye yansıyan bir gider kaydı yapılmamıştır.⁷⁶

⁷² Sayıştay Başkanlığı, 2005 Hazine İşlemleri Raporu, Ankara, 2005, s.5.

⁷³ Sayıştay Başkanlığı, a.g.m., s.5.

⁷⁴ Sayıştay Başkanlığı, a.g.m., s.5.

⁷⁵ Sayıştay Başkanlığı, a.g.m., s.5.

⁷⁶ Sayıştay Başkanlığı, a.g.m., s.6.

2.3.11.Muhasebe bilgilerinden kesin hesap kanun tasarısının elde edilememesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi ile kesin hesap kanun tasarısının hazırlanabilmesi için gerekli olan veriler elde edilememekte, muhasebe dışı çalışmalarla istenilen bilgiler toparlanmaktaydı. Oysaki devletin bir mali yıl boyunca yapmış olduğu hizmetlere ilişkin kullanmış olduğu kaynakların mevzuata uygunluğunun kontrolünü ve denetimini sağlayan Kesin Hesap Kanunu devletin hesap vermesini sağlayan en önemli araçlardan biridir. Dolayısıyla bu kanun tasarısının hazırlanması için gerekli olan verilere zamanın ve doğru bir biçimde ulaşılabilmesi bu sistemin en önemli eksikliklerinden biridir.

2.3.12. Devlet muhasebesinin uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tabloları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmaması

Daha öncede bahsedildiği gibi, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin kapsamındaki darlık ve bütçe odaklı olması nedeniyle bu sistemde uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tablolar üretilmemekte ve hesap planının raporlamaya elverişli olmaması nedeniyle bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali tablolar düzenlenememekteydi.

2.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemine Geçiş

Nakit esaslı muhasebe sistemde yukarıda bahsedilen eksiklikler nedeniyle mali politikalar oluşturulurken veya ileriye dönük kararlar alınırken başvurulacak sağlam ve doğru verilere ulaşabilmek mümkün değildi. Oysaki kamu mali yönetimi için kamu kuruluşlarının sahip olduğu ekonomik varlıklar, borçlar ve kullandıkları fonlar ile bunların verimlilikleri ve etkinliğinin ortaya konulmasına ilişkin bilgiler oldukça önemlidir.⁷⁷Daha öncede değinildiği gibi devlet muhasebesindeki gelişmelerin temelinde OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslar arası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin, devletlere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuş, uluslar arası kuruluşlar dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönünde çalışmalar başlatmışlardır.

⁷⁷ Kalmış, a.g.e., s.237.

Avrupa Birliğine giriş için 07/02/1992 tarihinde imzalanan Maastricht Kriterleri ile ülkemiz için uyum yolunda birtakım kriterler belirlenmiştir. Maastricht Kriterlerinin ise bazıları aşağıdaki gibidir.

- Toplulukta en düşük enflasyona sahip üç ülkenin yıllık enflasyon oranları ortalaması ile ilgili üye ülke enflasyon oranı arasındaki fark 1,5 puanı geçmemelidir.
- Üye ülke bütçe açığının GSYİH' ya oranı %3'ü geçmemelidir.
- Son 2 yıl itibariyle üye ülke parası diğer bir üye ülke parası karşısında devalüe edilmiş olmamalıdır.

Yukarıda belirtilen verilerin (örneğin bütçe açığı verilerinin) birlik içerisinde incelenebilmesi ve karşılaştırılabilmesi için uluslararası muhasebe ve mali raporlama tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. Kısacası AB üye ve aday ülkeleri arasında ortak mali dili konuşmak, mali raporlamanın amaçları arasında yer almaktadır. Uluslar arası mali kuruluşların Türkiye'ye yönelttikleri eleştirilerin başında genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Devletin mali faaliyetlerinin takip edilebilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bu nedenlerle genel idare tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanması kaçınılmaz olmuş ve bu konuda gerekli çalışmalar Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce yapılarak 2005 yılında Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine geçilmiştir. Bu kapsamda 08.06.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 1. maddesinde "Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir." şeklinde ifade edilmiştir.

Söz konusu yönetmelik incelendiğinde Türkiye’de devlet muhasebesi sisteminde yapılmak istenen değişikliklerin amaçları arasında;

- Devletin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, devlete ait tüm mali bilgileri, muhasebeden açık ve doğru bir şekilde öğrenmelerini sağlamak,
- Karar verici durumundaki yöneticilerin istedikleri zamanda doğru, güvenilir ve ayrıntılı mali bilgilere ulaşabilmesini sağlamak,
- Muhasebeden elde edilen raporların devletin faaliyet ve performansını gösterecek şekilde düzenlenebilmesi ve böylece devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesi,
- Devletin ve yönetsel birimlerin faaliyetlerini finanse edebilme, sorumluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesi için gerekli bilginin sağlanabilmesi,
- Devletin ve yönetsel birimlerin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanılmadığının tespit edilebilmesi, sayılabilir.⁷⁸

2.5.Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Getirdiği Yenilikler

2.5.1.Devlet muhasebesinin kapsamının genişlemesi

Daha önce kullanılan devlet muhasebe sistemine getirilen en önemli eleştiri kamuda muhasebe birliğinin olmaması ve nakit esaslı muhasebe sisteminin kapsamındaki darlıktı. Çünkü farklı kuruluşlarda farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması, bu kuruluşların bütçeden aldıkları payın ve bütçeyle olan ilişkilerinin izlenememesi sonucunu doğurmaktaydı.

Ulusal ekonominin planlanmasında ki en önemli engel olan bu durum tahakkuk esaslı muhasebesi sisteminin benimsenmesi ile sona ermiştir. Bu sistemle, genel yönetim kapsamındaki tüm kurumları kapsar ortak bir muhasebe sistemi uygulanmaya başlanılmış böylelikle milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında gerekli olan bilgilerin tam ve doğru olarak elde edilmesi sağlanılmıştır.

⁷⁸ Şeyda Gür Taflan “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, (Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üni , (2008), s35.

2.5.2. Kamuda muhasebe birliğinin sağlanması

Daha önceleri devlet muhasebesi kapsamı dışında bırakılan kuruluşlar kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmuş her biri farklı standartlarda mali tablo ve raporlar düzenlemişlerdi. Bunun sonucunda elde edilen bu karşılaştırılmaz ve konsolide edilemez mali tablolardan Türkiye'nin mali kaynaklarının rasyonel, etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığına dair yeterli bilgi sağlanamamaktaydı.⁷⁹ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemiyle, genel yönetim kapsamına alınan tüm kamu idarelerinde uluslararası muhasebe standartlarına uygun ortak bir muhasebe sistemi benimsenmiş, böylelikle hem mali tabloların konsolidasyonuna hem de kurumların mali tablolarının birbirleriyle karşılaştırılmasına imkân sağlamıştır. Çünkü bu sistemde geliştirilen kurumsal kodlama ile aynı kurumun farklı saymanlıklarda tutulan muhasebeleri bir merkezde toplanabilmekte, böylelikle kurumsal muhasebe bilgileri ve kurumsal mali tablolar istenilen detayda üretilebilmektedir.⁸⁰

2.5.3. Devlet muhasebesinde kayıtların tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanması

Mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilemediğı nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde gelirler tahsil edildiğinde, giderler ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilip muhasebeleştirdiğinden, bu sistemde oluşturulan mali tablolardan tam ve doğru bilgi alınması mümkün olmamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, bir devlet borcu ortaya çıktığında gider hesabına, bir devlet geliri ise tahakkuk ettiğinde gelir hesabına kayıt edilmekte, böylelikle devletin varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili tam ve doğru bilgi edinmek mümkün olabilmektedir.

Yürürlüğe konulan yeni muhasebe sisteminde ise, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmakta, tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ile nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için de "yansıtma tekniğı" kullanılmaktadır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiğı işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına

⁷⁹ Erkan Karaarslan; "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık", *Mali Kılavuz Dergisi*, Ocak Mart, 2002, Yıl:4.

⁸⁰ Galip Taşdemir, Galip; *Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları*, XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, Türmob Yayınları, İstanbul, 2002, s.196.

kaydedilmekte ve 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 yansıtılmaktadır.⁸¹

Söz konusu muhasebe sisteminde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş bir devlet borcu gider, gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece devletin mali faaliyetleri tam ve zamanda kayıt altına alınmaktadır. Ayrıca devletin varlık ve yükümlülüklerindeki değişimler de muhasebe sisteminde kaydedilmekte ve varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikler raporlanabilmektedir.⁸²

2.5.4. Devletin tüm mali faaliyetlerinin kayıt altına alınması

Sadece bütçe ile ilişkilendirilebilen işlemlerin kayıt altına alındığı nakit esaslı muhasebe sisteminde, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan, genelde borçlanmayla ilgili olan ve bütçeyle ilişkilendirilemeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması, mali tablolarda yer almaması nedeniyle devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında doğru bilgi alınamamaktaydı. Örneğin devlet borçlarının ödenmesi gereken faizleri yerine ya da hükümetin görev zararı borçlarına karşılık olarak, alacaklı kuruluşlara tahvil verildiğinde gider kaydı yapılmaması nedeniyle net borçlanma hasılatı bütçe açığından fazla görünmekteydi.

Bütçe ile bağlantısı kurulmayan kayıt dışı bütçe işlemleri için mahsup borçlanma, nakit dışı borçlanma ve yarı mali işlemler gibi terimler kullanılmaktadır. Tüm bu kayıt dışı işlemler; bütçede yer alması gereken, fakat bütçe geliri ve gideri olarak kaydedilmeyen bütün harcamalar ile gelirleri ifade etmektedir. Gelir ve gider hesaplarına kaydedilmesi gerekirken, gelir ve giderlerin gizlenmesini sağlayacak bir takım hesaplara geçilen bu işlemler nedeniyle yılsonunda üretilen mali raporlardan gerçek gelir ve giderlerin öğrenilmesi mümkün olamamakta, ayrıca bu işlemler meclise sunulan belgelerde de yer almadığı için, meclis tarafından da denetlenememektedir.⁸³

⁸¹ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, s.16.

⁸² Hamdi Gülşen, Erkan Karaarslan, Eyüp Kızılkaya, Mesut Hastürk, Baki Kerimoğlu, Haydar Kulaksız, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2007, s.32.

⁸³ Sayıştay, “2002 Yılı Hazine İşlemleri Raporu Özeti”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:50–51, Temmuz Aralık 2003, s.155-156.

Sonuç olarak; kamu mali sisteminde hesap verilebilirliğin ve saydamlığın sağlanabilmesi, bütün mali bilgilerin muhasebe sisteminden açık, doğru ve net bir şekilde elde edilebilmesi amacıyla tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Bu sistem, yalnız bütçe içi işlemleri değil aynı zamanda bütçe dışı tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini de muhasebe sistemi içerisine almıştır. Böylelikle devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen tüm işlemlerin mali tablo ve raporlarda görünmesi mümkün olabilmektedir.⁸⁴

2.5.5. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kayıt altına alınması

Nakit esaslı muhasebe sistemine getirilen en önemli eleştiriler den biri olan devletin malvarlığının izlenememesi sorunuuydu. Maddi duran varlıkların muhasebe dışı bırakılması nedeniyle bunlara yapılan harcamaların tümü alındıkları yıl bütçesine gider yazılmaktaydı. Ancak, örneğin bir bütçe yılı içinde yapılan bina gelecek yıllarda da kullanılmakta olduğundan bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir.⁸⁵ Oysaki eğer devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi sağlanırsa varlıkların nicelik ve nitelikleri kamu mali yönetiminin bilgisine dahil olacağından, kamu yönetimi daha etkin hale gelecektir. İşte tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi bu etkinliği sağlayabilmek için nakit esaslı sistemin aksine, kapsamına giren kurumların tüm mal varlıklarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebe hesaplarında göstermekte, duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına önem vermektedir.

Söz konusu bilgiler ışığı altında devlet mallarının muhasebe sistemi içine alınmasının yararları şu şekilde sıralanabilir:

- Bireylerin, ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşların kamu ekonomisi hakkındaki bilgilerinin daha gerçekçi olması,
- Devlet mallarının finansal amaçlı olarak değerlendirilmesinin gerçek değerler üzerinden değerlendirilmesinden daha rasyonel olması,
- Kamu kurumları arasındaki dengesiz mal ve malzeme dağılımının önüne geçilebilmesi,

⁸⁴ MGM, a.g.m., s.17.

⁸⁵ DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000, s.16. Erişim tarihi: 19 Eylül 2009. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>

- Hesapların, devlet mallarının gerçek durumlarını yansıtmasına yardımcı olması nedeniyle devlet borçlanması daha rasyonel olması. Çünkü devlet mallarının gerçek değerleri bilinemediği zaman devletin “borçlanma potansiyeli” gizlenmiş demektir.
- Devlet malları, satın alma veya kamulaştırma sırasında bütçeye gider yazılmakta, ancak yıllar içindeki değer değişiklikleri hesaplara yansıtılmamaktaydı. Amortisman ayrımı da olmadığından, yeni mal alınması bütçelere aşırı yük getirmekteydi. Amortisman uygulaması bu yükü önlemiştir.⁸⁶

08.06.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 56. maddesinde de duran varlıklar “ Bu 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.” şeklinde tarif edilerek “Duran varlıklar ana hesap grubu; menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar hesap grupları şeklinde bölümlenir.”denilmektedir.

Maddi duran varlıkları ise muhasebeye konu olan bir birimin bir yıldan daha uzun sürede kullanmak amacıyla elde ettiği maddi değerler olarak tanımlayabiliriz. Bu nedenle bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması
- Muhasebe niteliğine ait olması
- Birimin çalışmalarında kullanmak için uzun sürelerde alınan değerler olması

gerekmektedir⁸⁷

Maddi Duran varlıklarla ilgili düzenlemeler yapılan 16 No’ lu Uluslararası Muhasebe Standardında Maddi Duran Varlıklar; “Satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Canlı varlıklar, maden, petrol, doğal gaz ve benzeri nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan varlıkların kullanım hakları bu standart kapsamında değerlendirilemezler. Yine maddi olmayan duran varlıklar, firma değeri, satış amacıyla elde bulundurulmuş duran varlıklar ile tarımsal faaliyetlerde kullanılan

⁸⁶ İlhami Söyler, Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi, T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/368, Ankara 2005, s.141.

⁸⁷ Kızılkaya, 2002, s.103–104.

meyvelikler, canlı hayvanlar diğer standartlarda düzenlendiği için bu standart kapsamına girmemektedir.” şeklinde tanımlanmıştır.⁸⁸

Bu standartlar kapsamında Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde birtakım düzenlemeler yapılmış, “Mali olmayan varlıklar ve sınıflandırılması” başlıklı 23. maddede maddi duran varlıklar “bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar” olarak tanımlanmış, aynı yönetmeliğin 26. maddesinde ise maddi olmayan duran varlıklar “mal veya hizmet üretiminde veya ediniminde kullanılmak, üçüncü kişilere kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan marka, isim, bilgisayar yazılımı, telif, patent, sınai ve işletme hakları gibi kalemler” olarak tanımlanmıştır.

Daha önce bahsedildiği gibi 16 nolu Uluslararası Muhasebe Standardında maddi duran varlıklar ele alınmakta ve maddi varlıkların mali tablolarda ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle muhasebeleştirilmesi gerektiği bildirilmektedir. Söz konusu standarda maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir denilmektedir. Bu maliyet unsurları dışında kalan yeni bir tesis açılmasına ilişkin maliyetler, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil), yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ile yönetim giderleri ve diğer genel giderlerin ise maliyete dahil edilmeyeceği bildirilmektedir. Yani, bir maddi duran varlığın kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan tüm masraflar aktifleştirilmeyerek doğrudan gider yazılacaktır.⁸⁹

Maddi duran varlıklar, aktife girdikten sonra da bazı harcamalar yapılabilir. Bu konuda 16 No’ lu UMS’ da; “Varlıklar aktife alındıktan sonra ortaya çıkan ve tesislerin

⁸⁸ Remzi,Örten, Hasan, Kaval, Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS, Ankara,Gazi Kitapevi, Mart 2007, s.195.

⁸⁹ Uğur Kaya, Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16. ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, s.4-5. Erişim tarihi: 23 Haziran 2009. <http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com>.

ekonomik ömürlerini uzatan ya da kapasitesini arttıran, üretimin kalitesinde önemli artış yaratan, yeni bir üretim sürecinin geliştirilmesi ile faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak şekilde arttırdığı zaman varlığın maliyetine ilave edilir, şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. Bunun dışındaki maddi varlığa ilişkin yapılan diğer tüm harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak finansal tablolara alınmaktadır.⁹⁰

Yönetmeliğin 25 inci maddesinde standarda paralel olarak maddi duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamalar düzenlenerek “Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.” hükmüne yer verilmiştir. Yani değerlemede esas alınacak maliyet bedeline, satın alma bedeline ek olarak; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler dahil edilecek, bunların dışında yine satın alma bedeline ek olarak yapılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri ise mükellefin isteğine göre ya maliyete dahil edilecek ya da gider yazılacaktır

16 No’ lu Standartta yapılan bir başka önemli düzenleme mali tablolara ilk alınmadan sonraki dönemlerde değerleme işlemi ile ilgili uygulamadır. Bu konuyla ilgili olarak standartta benimsenen birinci yöntem olan maliyet modelinde, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklükleri indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilmesidir. İkinci bir yöntem olarak yeniden değerlendirme yöntemini de uygulayıcıların takdirine sunmuştur. Bu yönetime göre maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilirler.

Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirme modelinde üstesinden gelinmesi gereken sorun maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden farklı olmasında yatmaktadır.

⁹⁰ Ökten v.d., a.g.e., s.197.

Maddi duran varlıkların amortisman hesabı ise söz konusu yönetmeliğin 27 nci maddesinde Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması başlığı ile ele alınmıştır. Maddede; “Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerince muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir.” hükmü yer almış ve söz konusu esas ve usuller 30.12.2006 tarih 26392 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 2006-1 sayılı amortismanlara ilişkin genel tebliğde belirlenmiştir.

Madde devamında “Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır. Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.” hükmü yer almaktadır.

2.5.6. Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesinin sağlanması

Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde devletin yükümlülüğündeki borçlar kayıt altına alınmadığından, muhasebe dışı elde edilen bazı cetvellerden de devletin içinde bulunduğu borç tutarı tam ve doğru olarak tespit edilemediğinden dolayı, borçların vadeleri doğru olarak saptanamamaktaydı. Bu aksaklıklar nedeniyle bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetiminde rasyonel davranılamaması kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını artırmış, iç ve dış borçlarımızın artması da son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimize çevrilmesine neden olmuştur.⁹¹

⁹¹ Duman, a.g.e., s.11.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde ise, devletin iç ve dış borçları ile bu borçların vade yapıları devlet hesaplarında görülebilmektedir. Borçların muhasebe içi izlenmeleri sorumluluk kapsamında ve karar alma süreci içerisinde yer alan önemli bir aşamadır. Gelecek dönemlerde yapılacak hizmetlerin doğuracağı maliyetlerin göz önünde tutulması gerekliliğinin yanı sıra, hükümetler geçmişte yapılan borçlanmaları da vadesi geldiğinde ödeme yükümlülüğündedirler. Sürdürülen hizmetlerin nitelik ve nicelik olarak aynı düzeyde devam ettirilebilmesi ve aynı zamanda yeni projelere ve hizmetlere başlanabilmesi için mali durum ile ilgili olarak gerçekçi tahminlerde bulunulabilmesi gerekmektedir. İşte bu nedenlerden dolayı devletin tüm borçlarının muhasebe kayıtlarına alınması gerekir.⁹²

Devlet borçlanmasıyla ilgili olarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin borçlanma ve borçlanma maliyetleri başlıklı 33 üncü maddesinde düzenleme yapılarak; “Kamu idarelerine ait borçlar muhasebe sistemi içinde izlenir. Borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemde gider, nakden veya mahsuben ödendikleri zaman bütçe gideri olarak kaydedilir. Borçlanmanın direkt olarak bir varlığın satın alınması karşılığı yapılması ve borçlanma suretiyle alınan varlığın bedelinin düzenli taksitler halinde ödenmesi durumunda, tahakkuk ettirilen faizler ilgili döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Bu halde alınan varlık, taksit faizlerinden arındırılmış olarak kayda alınma tarihindeki gerçek maliyet değeriyle varlık hesaplarına kaydedilir.

Borçlanma sözleşmelerinde yapılan değişiklikler, borçların vadelerinin değiştirilmesi, başka bir alacaklıya devri gibi değişikliklerin ekonomik sonuçları da kaydedilir. Borçlara ilişkin yükümlülüğün, alacaklıların alacağından vazgeçmesi gibi tek yanlı tasarruflarla ortadan kalkmasına veya azalmasına neden olan işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar miktar değişimleri olarak hesaplara yansıtılır. Borçlanma araçlarının üzerlerinde yazılı değerden daha düşük veya yüksek bir değer ile satılması durumunda; satış değeri ile üzerlerinde yazılı değer arasındaki fark bütçe geliri veya bütçe gideri, ilgili oldukları faaliyet dönemlerinde de tahakkuk ettirilerek faiz gideri veya faiz geliri olarak kaydedilir. Borçlanma araçlarının elde edilmesi veya elden çıkarılması için yapılan her türlü ücret, komisyon, servis ücreti, vergi ve benzeri giderler, borç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider ve bütçe gideri olarak kaydedilir.” hükmü getirilmiştir. Bu konuyla ilgili olarak yönetmelikte de esas alınan 23

⁹² Serap Yanık, “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması”, (Doktora Tezi), Ankara, 2000, s.88

No' lu Uluslararası Muhasebe Standardında, borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel yöntem olarak ele alınmıştır. Ancak buna alternatif olarak da aktifleştirilebilir borçlanma maliyetini getirmiştir. Aktifleştirilebilir borçlanma maliyeti; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlayabileceğimiz özellikli varlıkların alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi olan borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın bir parçası olarak aktifleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Özellikli varlığa ilişkin maliyetlerin aktifleştirilmesi için;

- Borçlanma maliyetleri özellikli varlıkla ilgili olmalı,
- Aktifleştirilecek borçlanma maliyetleri tutarı standarda uygun olarak belirlenmeli,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı muhtemel olmalı,
- Özellikli varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebiliyor olması gereklidir.

Burada önemli olan husus, bir varlığın nitelikli varlık olarak sayılabilmesi için satışa veya kullanıma hazır hale gelmesinin uzun bir süre almasının gerekmesidir. Bu tür varlıklar genellikle siparişe dayalı olarak üretilirler. İşte bu tip nitelikli varlıkların elde edilmesi, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri nitelikli varlığın maliyetine dahil edilir.⁹³ Yönetmelikte, nitelikli varlıkların alımı, inşası ve üretimi ile ilgili doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili bir hususunun yer almaması, böyle bir durumla karşılaşıldığında, uygulayıcılara alternatif yöntemi kullanma fırsatı vermemektedir.

2.5.7. Vergi harcamalarının raporlanabilecek olması

Vergi harcamaları, devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi muafiyeti, istisnaları gibi yollarla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirlerin yeniden dağıtılması amacıyla bir mali araç olarak kullanılan vergi harcamaları devletin bir gideri olduğu için raporlanması gerekmektedir. Nakit esaslı devlet muhasebesinde vergi harcamalarını görmek mümkün olmadığından vergi harcamalarının hesaplanması

⁹³ Süleyman Yükçü, M.Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurlu, TMS-23 "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, Nisan-2008, Sayı:184, s.4. Erişim tarihi: 08 Temmuz 2009. <http://www.tmsk.org.tr>

bazı anketler ve istatistiksel yöntemlerle yapılmaktadır.⁹⁴ Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise, 630 Giderler Hesabının altında yer alan vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar hariç vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir.⁹⁵

2.5.8. Kesin hesaba ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilecek olması

Nakit esaslı muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanması için gerekli olan tam ve güvenilir bilgileri sağlayamadığından gerekli olan bilgiler muhasebe dışı çalışmalarla elde edilmekteydi. Tahakkuk Esaslı Muhasebe sistemine geçilmesiyle birlikte Ödenek Hesapları Grubunda yer alan ödenek hesaplarının yardımcı hesap kodları aracılığıyla ve bütçe uygulamalarına ait sonuçların ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği bütçe hesapları yardımıyla kesin hesap düzenlemelerine ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilebilir duruma gelmiştir.⁹⁶ Hükümetlerin bir yıl boyunca yapmış olduğu hizmetlerin karşılığında harcamış olduğu ödeneklerin hesabını verdikleri kesin hesap kanununun Türkiye Büyük Millet Meclisi' nin hükümetler üzerindeki en önemli denetim yolu olması nedeni ile bu, oldukça önemlidir.

2.5.9. Ödenek ve nakit planlaması ile bütçeler ve orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek sağlanması

Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilemediğinden ödenek ve nakit yönetimi sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilememekte, borç ve taahhütlerin izlenmemesi, gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmakta, yatırımların verimliliği azalmaktadır. Bu nedenle, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli planlar yapılamamaktadır.⁹⁷ Bu sorunun giderilmesi için tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki yeni hesap mevcuttur. Bunlardan ilki olan 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı, devlet adına bütçe

⁹⁴ MGM, a.g.e. ,s.20.

⁹⁵ Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s.36.

⁹⁶ Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s.35.

⁹⁷ Erkan Karaaslan, Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, s.22. Erişim tarihi: 18 Temmuz 2009. [http:// www.sgb.gov.tr](http://www.sgb.gov.tr).

kanunu veya özel bir kanunla yapılması planlanan hizmet veya mal karşılığı olmak üzere devlet zimmetinden karşılandığı halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü harcamaya da izin verilmediğinden, ödeme emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılır.⁹⁸ Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, ödeneği olduğu halde yer ve zaman farklılığı nedeniyle ödenek temin edilemediği durumlarda gerçekleşen giderlerin, bütçe gideri şeklinde tahakkuk ettirilmesinden doğan borçların da takip edildiği hesaptır.⁹⁹

İkinci hesap ise nazım hesaplar grubu içinde yer alan 92-Taahhütler Hesabıdır. Bu hesap aracılığıyla ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçlar ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve böylece bunların bütçedeki ilişkisi kurulabilmektedir. Taahhüt izleme sistemi ile bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayarak yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girililmeyecek ve özellikle yıllara sari işler için ödenek planlaması yapılabilecektir. Yeni muhasebe sistemine geçilinceye kadar bütçe uygulanmasında, bütçe hazırlık çalışmalarında muhasebe bilgilerinden yararlanılamamış ve bütçe ödenekleri kurumlara pazarlık ile, bir takım alışkanlıklar ve basit istatistik yöntemleri kullanılarak verilmiştir.¹⁰⁰ Bu sistemle devletin ne zaman hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilmekte ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilmektedir.

2.5.10. Hesapların sınıflandırılabilmesi

Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde, sistemli bir sınıflandırma ve kod sistemi olmadığından aynı işlemler farklı hesaplara veya farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilebilmekteydi. Özellikle devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesi nedeniyle borç hesaplarında meydana gelen bu karışıklıklar anlaşılabilir, işlevsel mali tablolar üretebilmesini zorlaştırarak yeni bir muhasebe sistemine duyulan ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu ve benzeri sebeplerle geçilen tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde ise uluslar arası muhasebe standartlarına uygun mali rapor ve tablolar üretilmesinin yönelik bir hesap sistemi oluşturulmuş olup, bu amaçla hesaplar niteliklerine ve vadelerine göre ayırma tabi tutularak bir hesap planı hazırlanmıştır. Bu hesap planında her bir hesaba özelliklerine uygun birer bir kod

⁹⁸ Ömer Duman, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl.23, Sayı:275, Ankara, Temmuz 2004. s.10.

⁹⁹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.34.

¹⁰⁰ Duman; a.g.e., s.11.

numarası verilerek belli bir kodla tanımlanan hesabın, herkes için aynı şeyi ifade etmesi için standartlar geliştirilmiş, hesaplar niteliklerine göre gruplara ayrılarak devletin varlık ve yükümlülükleri kısa dönem, uzun dönem ayırımına tabi tutulmuştur.¹⁰¹ Tahakkuk esaslı muhasebe hesap planında hesaplar; dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, faaliyet hesapları, gelir ve gider hesapları, nazım hesaplar şeklinde gruplandırılmıştır.

2.5.11. Muhasebe sisteminin yeterli detaya sahip olması

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde benimsenen yeni hesap planı, yeni bütçe kod yapısı ile birlikte uygulandığında başta bütçe gelir ve giderlerine ait ayrıntılar olmak üzere her türlü bilgi tüm ayrıntılarına kadar görülebilmektedir. Çünkü bu sistemde hesaplar alt hesaplara ayrılarak, bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılmakta ve muhasebe sisteminde gösterilerek raporlanabilmektedir. Giderler fonksiyonel, ekonomik ve kurumsal alanda imkânlar ölçüsünde detaylandırılabilir. Gelirler de bütçe gelirleri ve bütçe dışı gelirler olarak muhasebe sistemi içinde ayrıntılı şekilde izlenebilmektedir.¹⁰² Böylelikle, nakit esaslı muhasebe sisteminde muhasebe dışı işlemlerle elde edilebilen mali bilgiler, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile doğru, anlaşılır ve net bir şekilde elde edilebilmektedir.

2.5.12. Analitik bütçe sınıflandırılmasına temel teşkil etmesi

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli “bütçe kuramları” (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır.¹⁰³ Önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturarak bu politikanın esaslarını ortaya koyan bütçe kuramlarından bazıları devri bütçe, telafi edici bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe kuramlarıdır. Kamu mali yönetimindeki reform çalışmaları kapsamında devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkân tanıyacak, uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslara uygun bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu anlaşılmış ve Türk idare yapısının özelliklerinin de dikkate alınarak bir kod sistemi oluşturulmasına karar verilmiştir. Bu

¹⁰¹ Kerimoğlu, 1998, a.g.e., s.13.

¹⁰² Kerimoğlu, 1998, a.g.e., s.15.

¹⁰³ Coşkun, a.g.e, s.22.

çerçeve, 1998 yılında Devlet Mali İstatistikleri temeline dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuş olup, 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır.¹⁰⁴ Daha sonra 2002 yılında seçilen altı pilot kurumda uygulanan Analitik Bütçe Sistemi, 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu tamamen analitik sistem esasına göre hazırlanması ile 01/01/2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2006 yılından itibaren ise genel yönetim kapsamındaki tüm kurum ve kuruluşlarda (kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) tamamen bu sistem uygulamaya başlanılmıştır. Analitik bütçe sistemine geçilerek genel devlet tanımına giren tüm kurum ve kuruluşlarda, mali plan ve raporların uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmiş, mali yapı hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkelerine uygun hale getirilerek performans esaslı bütçelemeye temel teşkil edilmiştir.

Analitik bütçe sınıflandırması, kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana grupta oluşmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma yer almakta, dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşan bu sistemde her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır. Bu sınıflandırmalardan ekonomik sınıflandırma, harcama ve borç kalemlerinin sınıflandırmasında, gelirlerin sınıflandırmasında, finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırmasında kullanılırken, diğer üç sınıflandırma sadece gider bütçesi ile ilgili olup, bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılır.

Çizelge 2.1 Analitik Bütçe Sınıflandırması

Hesap No	Kurumsal Kodlama				Fonksiyonel Kodlama				Finans Kodu	EkonomikAyrıntı Kodu			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4
830	97	04	02	04	01	03	09	00	02	03	02	03	03

Görüldüğü gibi tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması birbirlerini tamamlayan iki çalışmadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminden analitik bütçe sisteminin uygulamaya geçirilmesi ile birlikte istenilen detayda ve düzeyde bilgi elde edilmektedir. Giderler fonksiyonel, ekonomik ve

¹⁰⁴ Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 54, 2004, s.59.

kurumsal olarak yeterli ölçüde detaylandırılmakta ve gelirler de bütçe gelirleri ve bütçe dışı gelirler olmak üzere muhasebe sistemi içerisinde ayrıntılı bir şekilde izlenmektedir¹⁰⁵

Ayrıca tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçeye ilişkin hesapların detayları ile analitik bütçe sistemi'nin ekonomik sınıflandırması üst üste yerleştirilmiştir. Böylece kullanıcıların hem mükerrer veri kaydından kurtarılması hem de sınıflandırılan unsurların ve muhasebe hesaplarının detaylarının öğrenilmesine kolaylık sağlanmaktadır.¹⁰⁶ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yazılımında “bütçe tertipleri” adında bir form düzenlenmiş ve bu formda kurum kodlarının, fonksiyonel kodların, finans kodlarının ve ekonomik kodların birlikte muhasebe hesaplarının da yer alması sağlanmıştır.¹⁰⁷

2.5.13. Raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişli uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir devlet muhasebesi sisteminin oluşturulması

Sadece genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan ve bütçe odaklı olan nakit esaslı muhasebe sisteminde, hesap planının raporlamaya elverişli olmaması nedeniyle üretilmeyen uluslararası muhasebe standartlarına uygun konsolide edilebilir ve karşılaştırılabilir bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali tablolar tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde muhasebe kayıtları esas alınarak hazırlanabilir hale gelmiş ve böylece devlet kaynakların nerelere ve nasıl dağıtıldığının görülmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanımının sağlanması mümkün olmuştur. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, tüm devlet sektörü için hazırlanarak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali tabloları; mizan, bilanço, faaliyet tablosu, nakit akım tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu, varlıklardaki değişim tablosu, finansman tablosu, iç borç değişim tablosu, dış borç değişim tablosu ve borçların kurumsal dağılımı tablosu olarak sıralanabilir.¹⁰⁸ Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde hazırlanan bu mali tablolar, mevcut durumu

¹⁰⁵ Kerimoglu, 1998, a.g.e., s.19.

¹⁰⁶ Karaarslan, 2004, a.g.e., s.61.

¹⁰⁷ Hamdi Gülsen, “Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Yazılım Çalışmaları”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl:5, Sayı:18, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ekim- Aralık 2002b, s.54-55.

¹⁰⁸ Karaarslan, a.g.m, s.14.

göstermenin yanında geçmiş yıllarla mukayese yapma imkanı da sağlamakta, böylelikle yükümlülükler, öz kaynaklar, gelirler, giderler ve nakit akımları hakkında daha doğru analizler yapmak mümkün olabilmektedir.

2.5.14.Dönem ayırıcı hesapların kullanılması

Nakit esaslı muhasebe sisteminde Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı, Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile Gider Tahakkuk Hesapları gibi zaman ayırıcı hesaplar olmadığından, içinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş ancak ödenmesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak giderlerin izlenmesi mümkün olmamakta ve nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından yararlanılamamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte 18, 28, 38, 48 nolu hesap gruplarında dönem ayırıcı hesaplara yer verilmiştir. Böylece gelir ve gider tahakkukları ile gelecek dönemleri ilgilendiren gider ve gelirlerin izlenmesine mümkün olmaktadır.¹⁰⁹

2.5.15.Devlet muhasebesinde süreklilik

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları mali yılda kalmakta, faaliyet ve bütçe uygulamalarının gelecek yıllara olan etkileri görülmemektedir. Bu nedenle muhasebenin temel ilkelerinden olan süreklilik kavramı da nakit esaslı sistemde uygulanamamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ise, bütçe uygulamasında varlığa dönüşen değerleri aktifleştirmekte, sağlanan verilerle dönemsel faaliyet sonuçlarına ulaşarak bilanço düzenlemesine imkân verip muhasebede sürekliliği sağlamaktadır. Düzenlenen hesap planındaki hesap açıklamalarının hiçbirinde nakit esasında olduğu gibi “devir verir” ya da “vermez” ibaresi bulunmamaktadır. Bu sistem ile yıllar itibarıyla faaliyet sonuçları izlenebilmekte, bir hesap yıl sonunda bakiye veriyorsa bir sonraki yıla devretmekte, vermiyorsa kapanmaktadır.¹¹⁰

¹⁰⁹ Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s.37-38.

¹¹⁰ Taşdemir, a.g.m., s.193.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ RAPORLAMA, SAYDAMLIK, HESAP VERME SORUMLULUĞU VE TAHAKKUK İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PALANI İLE KAYIT SİSTEMLERİ

3.1.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Raporlama, Mali Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Açısından İncelenmesi

3.1.1.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali raporlama

Nakit esaslı muhasebe sisteminin en önemli sakıncası, kamu kesiminin bütününe mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı, tam ve doğru bilgiyi yeterli ayrıntıda sunamamaktır. İşte bu nedenle 5018 sayılı Kanunla çağdaş yönetim anlayışının temeli, hesap verilebilirlik ve şeffaflığın en önemli unsuru olan uluslararası muhasebe standartlarına uygun, konsolide edilebilir ve karşılaştırılabilir mali tablolar devlet muhasebe sisteminde yerini almış ve kullanıcılarına aşağıdaki bilgileri sağlamışlardır;

- Mali fonların dağılımı, kullanımı ve bunların hangi faaliyetler sonucu elde edildiğine yönelik bilgi sağlar.
- Karar verici ve yönetici konumunda olanların taahhüt ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine, kaynakları etkili ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarına dair performans ölçümünü sağlar.
- Kamu idarelerine ait doğru ve tutarlı mali bilgiler ile şeffaflığı sağlayacak veriler üretilmesini sağlayarak, mali durumu ve bu durumdaki değişiklikleri, mali faaliyetlerin etkinlik ve başarısını ölçmeyi sağlar.
- Devlet birimlerinin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıklarını göstererek devlet faaliyetlerinin başarısını ölçmeye imkan verecek verileri üretir.
- Devletin kaynakları yasal sınırlar ve ödenek limitleri içinde, yasa ve sözleşme gereksinimlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını gösterecek verileri sağlar.

Görüldüğü gibi mali tablolar genel olarak kaynakların dağılımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde ihtiyaç duyulan verileri sağlayarak, mali karar alanlara ve bunları uygulayanlara

ekonominin düzenlenmesi ve yönetilmesi hususunda yardımcı olmaktadır. Bunun için mali raporlarda kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgiler verilmektedir. Esas olarak mali raporların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerine imkan sağlamak için son üç dönemin verilerini içermesi ve herkes tarafından anlaşılmasını kolaylaştıracak açıklamalarla birlikte hazırlanması gerekmektedir. 08.06.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanıp yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamına dahil kamu idarelerinde tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmaya başlamasıyla aşağıda sayılan mali tablolar hazırlanarak kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır.¹¹¹

- a) Mizan,
- b) Bilanço,
- c) Faaliyet raporu,
- d) Bütçe uygulama sonuçları raporu,
- e) Nakit akım tablosu,
- f) Gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosu,
- g) Giderlerin ekonomik sınıflandırması tablosu,
- h) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırması tablosu,
- ı) Giderlerin kurumsal sınıflandırması tablosu,
- i) Mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu,
- j) Finansman tablosu,
- k) İç borç değişim tablosu,
- l) Dış borç değişim tablosu,
- m) Borçların kurumsal dağılımı tablosu,
- n) Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu,
- o) Ekonomik ayrıma göre bütçe gelirleri uygulama sonuçları tablosu,
- ö) Ekonomik ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- p) Fonksiyonel ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- r) Kurumsal ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- s) Finansman ayrımına göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu
- ş) Bütçe giderleri ve ödeme emirleri tablosu

3.1.2.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin mali saydamlığa katkıları

¹¹¹ Tahakkuk Esaslı Muhasebede Mali Raporlama, s.1-4. Erişim tarihi: 11 Eylül 2009.
http://www.muhasebat.gov.tr/_yayin/docs/pilot5.doc.

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika amaçlarının, kamu sektörü hesap ve tahminleri ile mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Saydamlık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali saydamlıktan 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 gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir ve anlaşılır olmalı ve hedeflerden sapmalar varsa bunları açıkça göstermelidir.¹¹²

Yani mali saydamlık, hükümetin koymuş olduğu mali plan ve hedeflerin, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaların, bu politikaların yarattığı sonuçların, kamu hesaplarının raporlanıp düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir biçimde kamuoyuna sunmasıdır. Kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi için en önemli unsurlardan biri olan mali saydamlık sayesinde yöneticilerin kamu kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandıkları, bu kullanımların sonuçları, sonuçların sorumluları konusunda gerekli bilgiler vatandaşlara ulaşmakta ve yöneticilerin yetkilerini kamu yararını düşünmeden kendi çıkarları yönünde kullanmalarının önüne geçilmektedir.

Bu bağlamda uluslararası mali raporlar üretilmesi amacıyla uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi mali saydamlığın sağlanmasında önemli bir çalışmadır. Bu sistem ile kamu yönetiminde tam bir mali saydamlığa ulaşılabilecek ve devlet faaliyetlerinin ekonomi üzerindeki etkileri ve sonuçları mali raporlar aracılığıyla muhasebeden elde edilecektir.¹¹³

Tahakkuk esasına dayanan yeni Devlet Muhasebe Sisteminin ekonomik politikaların daha doğru değerlendirilebilmesi ve kamu yönetiminde ki etkinliğin artırılması için şart olan mali saydamlığa sağlayacağı katkıları aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹¹⁴

¹¹² T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.22.

¹¹³ Hamdi Gülsen, "Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Yazılım Çalışmaları", *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl:5, Sayı:18, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ekim- Aralık 2002,s.22

¹¹⁴ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e, s.23.

- Genel yönetim sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmakta,
- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmakta,
- 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 izlenecek,
- Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecek ve raporlanacak,
- Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunulmakta,
- 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 gösterilecek,
- Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında ilgili birimlerin karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapabilmelerine temel oluşturulacaktır.

Mali saydamlık, toplumun devlet üzerindeki denetimini artıran bir unsurdur, dolayısıyla devletin kendi ihtiyari yetkilerini kısıtlayan kurallar koyması kamu yararının gözetilerek çalışılacağı konusunda toplumu ikna eder ve kamu yönetimine duyulan güveni artırır. Bu durumun, devletin piyasalardan borçlanma maliyeti düşmesi, ödenecek risk priminin azalması gibi olumlu sonuçları olabilir. Bunun aksine saydamlığın olmaması ise, devletin iç işleyişinde ki bilgi akışını azaltarak kontrolleri zayıflatır, israf ve yolsuzluğu artırır, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik azaltır, hizmet maliyetleri artırır, devletin asli görevlerini yerine getirmesi için gerekli finansmanı bulmasını zorlaştırır. Devlet hesabını bilemez bir hale gelir, kamu yararına yönelik politikalar üretmek zorlaşır, devlet toplumdan kopuk ve denetlenemez bir güç haline gelir, sonuç olarak vatandaşların devlete güveni azalır. Bu nedenle 5018 sayılı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 7. maddesinde “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur.” hükmü getirilerek mali saydamlık kanuni bire zorunluluk haline getirilmiştir.¹¹⁵

3.1.3.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde hesap verme sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu, kamu yöneticilerinin, kamu faaliyetlerinde kullandıkları her türlü kaynağın etkin, verimli, ekonomik ve mevzuata uygun bir şekilde elde edilmesinden, kullanılmasından, raporlanıp muhasebeleştirilmesinden sorumlu tutulmasıdır.¹¹⁶

Demokratik ve çağdaş yönetim anlayışının bir gereği olarak vatandaşlar kendilerini yönetmek için seçtikleri vekillerden ve bu vekillerce atanmış yöneticilerden kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve taahhüt ve görevlerinin rasyonel bir şekilde yerine getirilip getirilmediği hususlarında bilgi isteme ve hesap sorma hakkına sahiptirler.¹¹⁷

5018 sayılı kanunun 8. maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” hükmü getirilerek

¹¹⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu s.3. Erişim tarihi: 13 Mayıs 2009 <http://www.mevzuat.gov.tr>

¹¹⁶ Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, 2003, Sayı: 49 s.71.

¹¹⁷ Kalmış, a.g.m., s.239.

sistemin uygulama ve hesap verme sorumluluğu kamu biriminin yöneticilerine yüklemiştir. Uygulamada, Devletin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek için kullandığı enstrümanların başında tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve mali raporlar gelmektedir. Çünkü muhasebe sistemi sayesinde mali kaynakların kullanımına ilişkin işlemler kaydedilerek, bunları özetleyen raporlar hazırlanır ve bu raporlar ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verme sürecinin temel unsurlarını oluşturur.

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen önceden yapılmış faaliyetler ile gelecekte yapılması planlanan faaliyetlerin nasıl ve ne şekilde gerçekleştiği ya da gerçekleşeceği sorgulanmaktadır. Böylece hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı doğmaktadır.¹¹⁸

Çünkü belirli bir işe yönelik olarak hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılarak, yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilmektedir.¹¹⁹

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde saydamlığı 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 saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlıkta da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur. Hesap verme yükümlülüğü ve saydamlığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin raporlanması ve saydamlığı da muhasebe sisteminin sorunudur. Sağlam ve iyi düzenlenmiş bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, saydamlık ve performans ölçümünün esasını oluşturmaktadır.¹²⁰

3.2.Tahakkuk ve Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Hesap Planı ve Kayıt Sistemleri

¹¹⁸ Polat,a.g.e., s.71.

¹¹⁹ Polat,a.g.e., s.72.

¹²⁰ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.23.

3.2.1.Nakit esaslı kayıt yönteminde kullanılan hesap planı

Nakit esaslı muhasebe sistemine kullanılan hesap planında yer alan sınırlı sayıda hesaplarda yeterli ayrıntıyı verecek alt grup hesapları olmadığı gibi sistemli bir kod yapısı da yoktu. Hesaplar, gelişigüzel şekilde kod numaraları l' den başlayarak sıralanmış, herhangi bir sebeple hesap planından kaldırılan hesapların kod numaraları açık bırakılarak, ihtiyaca göre hesaplar açılıp, bu hesaplar kod düzeni içinde boş olan kod numaralarına yerleştirilmiştir. Hesapların belirli bir sistematiği olmadığından aynı işlemler farklı hesaplara veya farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilebilmekte, hesaplar belirli bir vade taşımamaktaydı.

Bir sonraki yıla devreden hesaplar cari yıl işlemleriyle karışarak devam etmekteydi. Bu durum, cari yıl işlemlerinin geçmiş yıl işlemlerinden ayrılmasını imkânsız hale getiriyordu.¹²¹Tüm bu sakıncalar, devletin mali kaynaklarının idaresi ve mali faaliyetlerinin kavranabilmesi için gerekli olan bilgi ve verilerin bu sistemden tam ve doğru olarak elde edilebilmesine imkân vermediğinden, yeni bir hesap planına ihtiyaç duyulmaktaydı. Bu sakıncalarına rağmen uzun yıllar Türkiye’de uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi hesaplarını başlıca 3 grupta toplamak mümkündür.

1- Bütçe Hesapları: Bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesi amacıyla kullanılan bu hesaplar, gelir tahakkukları hesabı, gelir tahakkuklarından borçlular hesabı, bütçe gelirleri hesabı, bütçe giderleri hesabı, ödeme emirleri hesabıdır.

2- Bilanço Hesapları: Kasa hesabı, banka hesabı, kişi borçları hesabı gibi varlık niteliğindeki hesaplar bu gruptadır.

3- Nazım Hesaplar: Teminat mektuplar hesabı, menkul kıymetler hesabı, hazine kefalet hesapları gibi hatırlatıcı mahiyette olan ve mali bir işlem neticesi ortaya çıkmayan bilgilerin kaydedildiği hesaplardır.

3.2.2.Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde kullanılan hesap planı

Nakit esaslı muhasebe sistemine getirilen en önemli eleştirilerin başında kodlama sistematiğinin olmaması ve kamudaki mali işlemlerin konsolide edilememesi, yönetim için yeterli, anlamlı sonuçların elde edilememesi gelmekteydi. Tüm bu olumsuzlukların

¹²¹ Yıldırım ve Çetinkaya, 1999, a.e.g., s.125.

düzeltilmesi için devlet muhasebesi sisteminde kullanılacak hesap planının taşınması gereken bazı temel özellikler vardır:¹²²

Bunlar;

- Birimler aynı hesap dönemini ve kayıt esaslarını kullanmalı, işlemlerini aynı biçimde tanımlamalıdır.
- Hesap planında yer alan hesaplar aynı kod numaralarını taşımalıdır.
- Konsolidasyon kapsamına alınacak hesaplar belirlenmelidir.

Bu temel özelliklerde dikkate alınarak kamunun tümünde uygulanacak, genel kabul görmüş muhasebe sınıflandırmasına uygun olarak sınıflandırılmış tüm kurumların ortak paydaları ve azami ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir çerçeve hesap planı hazırlanmıştır.

Birinci düzey ana hesap grubu, ikinci düzey hesap grubu ve üçüncü düzey hesaplar ile yardımcı hesap guruplarından oluşan bu hesap planının sınıflandırması aşağıdaki gibidir.¹²³

Şekil 3.1 Çerçeve Hesap Planı

X	Ana hesap Grubu
XX	Hesap Grubu
XXX	Hesap (Büyük Defter Hesabı)
XXX.XX	Birinci Düzey Yardımcı Hesap
XXX.XX.XX	İkinci Düzey Yardımcı Hesap
XXX.XX.XX.XX	Üçüncü Düzey Yardımcı Hesap
XXX.XX.XX.XX.XX	Dördüncü Düzey Yardımcı Hesap

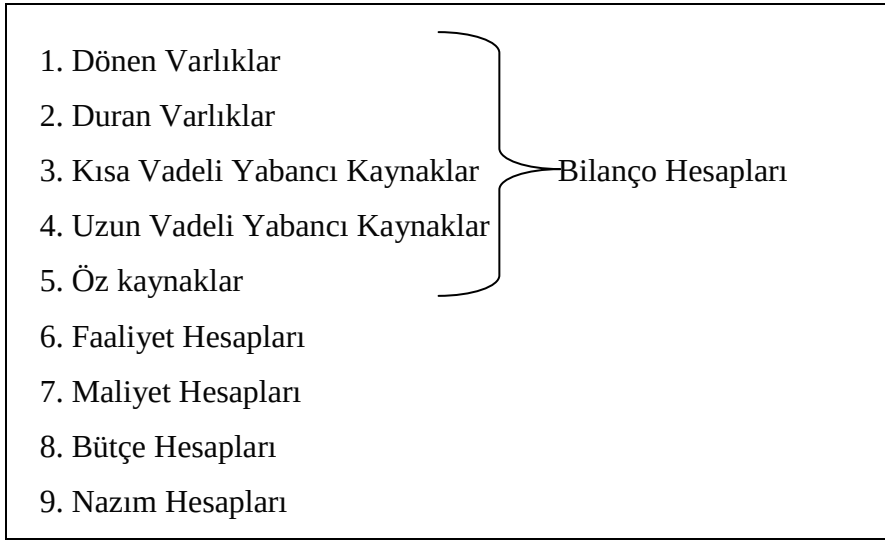
Genel yönetim sektörünün uygulamak zorunda olduğu çerçeve hesap planı aynı türdeki birçok hesaptan oluşan, bir işlem türü hakkında genel bilgi veren ve büyük defterde bir isim altında görülen ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapların tamamından oluşurken, hesap planı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan çerçeve hesap planından ve ihtiyaç duyulması halinde açılacak diğer hesaplardan

¹²² Kenen Bulutoğlu ve Erçiş Kurtuluş, Bütçe ve Kamu Harcamaları, Kent Basımevi, İstanbul 1981, s.202

¹²³ Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planlarına İlişkin Genel Tebliği 3-Detaylı Hesap Planı Sınıflandırması, Sayı: 2006-1 (7 Ekim 2006 tarih ve 26312 sayılı Resmi Gazete).

oluşmaktadır. Detaylı hesap planı ise, ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapları içeren hesap planı ile dört düzeyli ve her bir düzeyi iki haneli yardımcı hesaplardan oluşmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hesap planını bilanço hesapları bölümü, faaliyet hesapları bölümü, maliyet hesapları bölümü, bütçe hesapları bölümü ve nazım hesaplar bölümünden oluşmaktadır.

Şekil 3.2 Tahakkuk Esaslı Muhasebe Hesap Planı



1-Dönen varlıklar grubu: Bilanço hesapları arasında yer alan bu grup en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıkları kapsar.

2- Duran varlıklar grubu: Bir yıldan veya faaliyet döneminden daha uzun sürelerde kullanılmak amacıyla edinilip, ilke olarak paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülme-yen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

3-Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu: En fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içerisinde ödenebilecek durumda olan yabancı kaynakları kapsar.

4-Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu: Vadesi faaliyet dönemini aşan yabancı kaynakları kapsar .

5- Özkaynaklar gurubu: Net değer, yedekler, geçmiş yıl faaliyet sonuçları ve dönem sonucu hesaplarını kapsayan ve varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi için kullanılan hesap gurubudur.

6- Faaliyet Hesapları Gurubu: Faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

7-Maliyet Hesapları Gurubu: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçlarından oluşan her türlü gider kaleminin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak yer aldığı hesap grubudur. Bu grupta oluşan sonuçlar, maliyet dönemi sonlarında faaliyet hesapları ana hesap grubundaki hesaplara veya bilanço hesaplarına aktarılır.

8- Bütçe hesapları gurubu: Kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

9- Nazım Hesaplar Gurubu: 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.¹²⁴

Yukarıdaki hesap gruplarından 1-2-3-4 ve 5 kodu ile başlayan hesaplar bilanço hesabı olarak adlandırılır. Bu hesaplardan 1-2 kod numarası ile başlayanlar, hesap planının aktifinde yer alırlar. Pasif karakterli olmakla beraber, düzenleyici hesap olarak aktifte yer alan hesaplar hariç olmak üzere 1-2 hesap grupları dönem sonunda bakiye vermezler ya da borç bakiyesi verirler. Bilançonun pasifinde yer alan ve 3-4-5 kod numarası ile başlayan ancak aktif karakterli olmakla beraber düzenleyici hesap olarak pasifte yer alan hesaplar dışındaki hesaplar hiçbir zaman borç bakiyesi vermez.

6 hesap kodu ile ifade edilen faaliyet hesapları ve 8 hesap kodu ile ifade edilen bütçe hesapları dönem sonunda bakiye vermezler. Geçici mizanda bakiyeleri bulunan faaliyet ve bütçe hesapları dönem sonu işlemleri yapılmak suretiyle kapatılır. 6 hesap grubu bakiye kalanları, dönem faaliyet sonucu olarak 690 nolu hesap aracılığıyla bilançoya aktarılır.

8 hesap kodu ile ifade edilen bütçe hesapları ise “895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır. Bu hesap, bütçe yılına ait bütçe gelir ve bütçe gider hesapları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan bütçe uygulama sonuçlarının elde edilmesi için kullanılır.

¹²⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 30/12/2006 tarih 263923 Mükerrer sayılı Resmi Gazete

9 hesap kodu ile başlayan Nazım hesaplar grubunda, muhasebenin bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülükler takip edilmektedir.¹²⁵

3.2.3.Tahakkuk ve nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemleri arasındaki farklılıklar

Türkiye’de 2004 yılından itibaren kamu kurumlarının bazılarında, 2006 yılından itibaren ise tüm kamu kurumlarında uygulanmaya başlanılan, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sistemiyle nakit esaslı muhasebe hesap planında çıkartılan hesaplar olduğu gibi, bu hesap planında dağınıklığa sebep olduğu için tahakkuk esaslı muhasebe hesap planında tek hesap altında toplanan hesaplarda bulunmaktadır. Ayrıca bu sistemde bir sınıflandırmaya tabi tutularak ayrı ayrı hesaplar şeklinde düzenlenen hesaplarda olmuş ve böylece hesaplardaki karışıklığın önüne geçilmesi sağlanmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile daha önce uygulanmakta olan nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminin farklarına aşağıda yer verilmiştir.¹²⁶

1. Alınan Çekler Hesabının Kullanılması; Nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sisteminde muhasebe birimlerine intikal eden çekler, kasa hesabına kaydedilirken, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde muhasebe birimlerine gelen çekler için “101- Alınan Çekler ” adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, saymanlıklara gelen çeklerin bu hesap adı altında açıkça görülmesi sağlanmıştır.¹²⁷

Örnek: İdaremiz açmış olduğu bir ihale için müteahhitten 1.000,00 TL tutarında çek geçici ihale teminatı olarak almıştır.

a) Nakit esaslı muhasebe sistemine göre;

----- / -----	
Kasa Hs.	1.000
Al.Dep.veTem.Hs.	1.000
----- / -----	

¹²⁵ Gazioğlu, a.g.t., s,77-78

¹²⁶ Kayıt farklılıklarına ilişkin örneklerde GÜLSEN, Hamdi, M. Hastürk, E. Karaaslan, B. Kerimoglu, E. Kızılkaya ve H. Kulaksız (2006)’dan yararlanılmıştır.

¹²⁷ Baki Kerimoğlu, Eyüp Kızılkaya v.d., Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi- Mahalli İdareler İçin, Birinci Kitap, Ahsen Film Yayım, Ocak 2006, s.28.

b) Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre;

----- / -----

101. Al.Çek.ve Öd.Em Hs. 1.000

330 Al.Dep.veTem.Hs. 1.000

----- / -----

805. Gelir Yansıtma Hs. 1.000

800.Bütçe Gelirleri Hs. 1.000

----- / -----

2. Hazine Malı Menkul Kıymetler ile Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabının Ayrılması;

Nakit esaslı muhasebe sisteminde kişi ve hazine malı olarak muhasebe birimlerine intikal eden her türlü menkul kıymet nazım hesap niteliğindeki menkul kıymetler hesabına kaydedilmekteydi. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise hazine malı olarak muhasebe birimine intikal eden menkul kıymetler 117- Menkul Varlıklar hesabına, kişilere ait menkul kıymetler ise nazım hesaplar grubunda yer alan 912- Kişilere ait Menkul Kıymetler hesabı ve 913- Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı'na karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı ayrı izlenebilmektedir.

“912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı”, muhasebe birimlerine kişi malı olarak teslim edilen menkul kıymetler ile bunlardan paraya çevrilenler, başka muhasebe birimlerine gönderilenler ve ilgililerine geri verilenlerin izlenmesi için kullanılır. Muhasebe birimlerince kurum alacaklarının teminatı olarak alınan; teminat ve depozito olarak kabul edilen; mahkeme, icra, emniyet ve diğer dairelerce, saklanmak üzere teslim edilen kişi malı menkul kıymetler bu hesaba borç, “913-Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı”na alacak kaydedilir.¹²⁸

Örnek: Gözaltına alınan şahısların evlerinde yapılan aramada ve yapılan yargılama sonucunda hazine malı olduğuna karar verilen 5.000,00 TL değerinde hazine bonusu Horasan mal malmüdürlüğüne teslim edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----

Menkul Kıymetler Hs. 5.000

Değer Değişimleri Hs. 5.000

¹²⁸ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 30/12/2006 tarih 26392 3.Mükerrer sayılı Resmi Gazete MYYM, Md. 452-454.

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde

----- / -----

117. Menkul Varlıklar Hs. 5.000

600. Gelirler Hs. 5.000

----- / -----

Gözaltına alınan şahısların evlerinde yapılan aramada tespit edilen 5.000,00 TL değerinde hazine bonosu kişi malı olsaydı kayıtlar şu şekilde olurdu;

----- / -----

922. Kişil. Ait Menk. Kıy. Hs. 5.000

923. Menkul Kıy. Eman. Hs. 5.000

----- / -----

3. Hesapların Vade Yapılarına Göre Ayrılması; Nakit esaslı muhasebe sistemi alacak ve borçları vadelerine göre izlememekte direkt Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına kaydetmekte, tecilli ve tehirli olan alacaklardan, tecil ve tehiri kaldırılarak takibe alınanlar “Takipli Borçlular Hesabı”na borç, “Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı”na alacak kaydedilmekteydi.¹²⁹

Tahakkuk esaslı muhasebesi sisteminde ise, tahakkuk eden alacakların ne zaman tahsil edilmesi bekleniyorsa ona göre yani, vadelerine göre “120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına” veya “220- Gelirlerden Alacaklar Hesabına” kaydedilmekte şeklinde vade yapısına göre ikiye ayrılmıştır. Böylece, vadelerine uygun olarak izlenen alacaklar nakit planlamasına katkıda bulunmaktadır. Aynı durum 122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar ve 222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar şeklinde vade yapısına göre ikiye ayrılmasında; 300-Banka kredileri ve 400-Banka Kredileri şeklinde ikiye ayrılmasında da görülmektedir.

Örnek: Tahakkuk etmiş olan 2.000,00 TL’lik amme alacağı 10 ay süreyle tecil edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre;

----- / -----

Tecilli ve Tehirli Borç. Hs. 2.000

Gelir Tahak. Borç. Hs. 2.000

¹²⁹ İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği, 01/10/1995 tarihli, 22421 Mükerrer sayılı Resmi Gazete, Md 81.

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

222. Gelir.Tec.Teh.Al.Hs. 2.000

120. Gelirlerden Alacaklar Hs. 2.000

----- / -----

Vadesi 1 yılın altına indiğinde;

----- / -----

122. Gelirlerden Tecilli ve 2.000

Tehirli Alacaklar Hs.

222. Gelirlerden Tecilli ve 2.000

Tehirli Alacaklar Hs.

----- / -----

4. Çeşitli Avans Hesaplarındaki Dağılıma Son Verilmesi; Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde, Madeni Para Basımı Avans Hesabı, Elçilik ve Konsolosluk Avans Hesabı ile Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabında maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları dışında kalan diğer avans çeşitleri tahakkuk esaslı sistemde 160- İş Avans ve Kredileri Hesabı adı altında tek başlık altında toplanmıştır.¹³⁰

Bu hesap ile harcama yetkilisi mutemetlerine ön ödeme şeklinde verilen avanslar ile adlarına açılan krediler, mahalli giderlere harcanmak üzere kamu idarelerinin yurtdışı teşkilatlarına gönderilen avanslar, madeni para basımı için darphane döner sermayesine verilen avanslar ve jandarma mutemetlerine yiyecek ve yem bedelleri için verilen avanslar ile gemi mutemetlerine aylık ve diğer giderler için verilen avans ve kredilerin izlenmesi için kullanılır.¹³¹

Örnek: A büyükelçiliğinin ihtiyaç duyduğu temizlik malzemelerinin alımı için 1.000,00 TL avans verilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----

Elçilik ve Kons.Av.Hs. 1.000

Ödenecek Çekler Hs. 1.000

¹³⁰ Kerimoğlu, Kızılkaya v.d., Birinci Kitap, a.g.e., s.29.

¹³¹ MYMY, Md. 103.

----- / -----

Harcamaya ilişkin evraklar muhasebe birimine geldiğinde

----- / -----

Bütçe Gideri Hs.1.000

Elçilik ve Kons.Av. Hs. 1.000

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

160. İş Avans ve Kredileri Hs. 1.000

103. Verilen Çekler ve Öd.Em.Hs. 1.000

----- / -----

Harcamaya ilişkin evraklar muhasebe birimine geldiğinde

----- / -----

630. Giderler Hs. 1.000

160. İş Avans ve Kr.Hs. 1.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 1.000

835. Gider Yansıtma Hs. 1.000

----- / -----

900.Ödenekli Giderler Hs. 1.000

905.Gönderilecek Bütçe

Giderleri Hs. 1.000

----- / -----

160 nolu hesap dışında 161- Personel Avansları Hesabı ile de, mevzuat uyarınca ön ödeme şeklinde verilen sürekli ve geçici görev yolluğu avansları, denetmen yollukları, er ve erbaş harçlıkları karşılığı verilen avanslar ile ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücret ödemeleri izlenmektedir.¹³² Böylece bu hesap ile nakit esaslı sistemde, “Jandarma Avansları” ve “Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı”na kaydedilen maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avanslarının tek bir hesap üzerinden izlenmesi mümkün olmuştur.

¹³² MYMY, Md.105.

Örnek: İdaremizin almış olduğu karar uyarınca bu ay personel maaşlarının ayın 9’da avans şeklinde ödenmesi karara bağlanmıştır.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----	
Bütçe İçi Avans ve Krediler Hs	30.000
Ödenecek Çekler Hs.	30.000
----- / -----	

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----	
161. Personel Avansları Hs.	30.000
103. Verilen Çekler ve Öd.Em.Hs.	30.000
----- / -----	

Bir diğer avans hesabı olan 165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı ile bütçedeki ödeneğine dayanılarak yapılan ön ödemelerden mahsup dönemine aktarılan tutarların izlenilmektedir.¹³³ Böylece nakit esaslı sistemde yer alan Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı ile “Denetmenler Hesabının” birleştirilerek tek bir hesapta izlenilmesi mümkün olmuş ve tahakkuk esaslı sistemde getirilen bu hesaplarla, nakit esaslı sistemde var olan avans uygulamalarındaki dağınıklığa son verilmiştir.

Örnek: İdaremiz tarafından ihtiyaç duyulan temizlik malzemelerinin alımı için mutemede verilen 1.000,00 TL avansın tamamı harcanmış ancak belgelerdeki eksiklik nedeniyle mahsubu yapılamadığından avans tutarı mahsup dönemine aktarılmıştır.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----	
Mahsup Dönemine Aktarılan	1.000
Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı	
Bütçe İçi Avans ve Kr. Hs.	1.000
----- / -----	

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----	
165- Mahsup Dönemine Aktarılan	1.000

¹³³ MYMY, Md.111.

Avans ve Krediler Hesabı

160. İş Avans ve Kredileri Hs. 1.000

-----/-----

906-Mahsup Dönemine Aktarılan

Kullanılacak Ödenekler Hesabı 1.000

903-Kullanılacak Ödenekler Hs. 1.000

-----/-----

904-Ödenekler Hesabı 1.000

907-Mahsup Dön.Ak.Öd.Hs. 1.000

-----/-----

5-Dönem Ayırıcı Hesapların Kullanılması; Nakit esaslı muhasebe sisteminde dönemsellik ilkesi gereği yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olan harcamalar gelecek dönem gideri olarak izlenemezken tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde yer alan 180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin ödenmiş giderler ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalanlar izlenmektedir.¹³⁴ 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı ile de dönem içinde ödenen ancak, gelecek yılların faaliyet hesaplarına dahil edilecek olan giderler izlenmektedir.¹³⁵

Örnek: İdareimiz tarafından 01.05.2009 tarihinde hizmet binası olarak kullanılmak üzere bir yıllığına bir bina kiralanmış olup, kira sözleşmesi bedeli olan 48.000 TL peşin ödenmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

-----01/05/2009-----

Bütçe Giderleri Hesabı 48.000

Banka Hesabı 48.000

-----/-----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Aylık kira bedeli: 96.000 /2: 48.000 /12: 4.000 TL

----- 01/05/2009 -----

¹³⁴ GYMY, Md.54.

¹³⁵ GYMY, Md.64.

630 Giderler Hs.	4.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	28.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	16.000
103 Ver. Çekler ve Öd.Em.Hs.	48.000
-----01/05/2009 -----	
830. Bütçe Giderleri	48.000
835. Gider Yansıtma	48.000
-----31 /12/2009 -----	
630- Giderler Hesabı	28.000
180- Gelecek Aylara Ait Gd.Hs.	28.000
-----31 /12 /2009-----	
180- Gelecek Aylara Ait Gd. Hs.	16.000
280- Gelecek Yıl.Ait Gd.Hs.	16.000
-----/------	

Nakit esaslı sistemde gider tahakkukları hesapları bulunmadığı gibi gelir tahakkukları hesapları da bulunmamaktadır. Bu nedenle, gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilecek olan gelirlerin muhasebede izlenememesi mümkün olmamakta ve nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılamamaktadır. Bu sıkıntıların giderilmesi için tahakkuk esaslı sistemde tahakkuk eden ancak bir sonraki takvim yılında tahsil edilecek gelirlerin izlenmesi için “181-Gelir Tahakkukları Hesabı”, takvim yılından sonraki yıllarda tahsil edilecek gelirlerin izlenmesi için de “281-Gelir Tahakkukları Hesabı” kullanılmaktadır. Böylece tahakkuk eden gelirlerin tahsilat zamanı muhasebe kayıtlarından tespit edilebildiğinden nakit planlaması ve dönem faaliyet sonucu doğru şekilde yapılabilmektedir.

Örnek: İdareміz tarafından kurum alacakları hesaplarında izlenen alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ve 31.12.2009 tarihi itibarıyla bir sonraki yıl tahsil edilmesi gereken faiz geliri alacağı tutarı 20.000 TL dir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- 31/ 12 -----	
181. Gelir Tahakkukları Hs.	20.000

600 Gelirler Hs.	20.000
----- / -----	
Tahsilat Gerçekleştğinde;	
----- / -----	
102. Banka Hs.	20.000
181. Gelir Tahakkukları Hs.	20.000
----- / -----	
805. Gelir Yansıtma Hs.	20.000
800. Bütçe Gelirleri Hs.	20.000
----- / -----	

Yine dönem ayırıcı hesaplar bulunmadığından gelecek dönemlere ait tahsil edilen gelirlerin izlenemediği nakit esaslı muhasebe sisteminin sakıncalarına karşılık, tahakkuk esaslı sistemde "380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı" ile tahsil edilen gelirlerin gelecek aylara ait kısımları "480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı" ile de tahsil edilen gelirlerin gelecek yıllara ait kısımları izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

"380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı", uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait gelirler hesabında kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalan peşin tahsil edilmiş gelirlerin izlenmesi için kullanılır.¹³⁶ "480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı", dönem içinde tahsil edilen ancak, gelecek yılların faaliyet hesaplarına ait olan gelirlerin izlenmesi için kullanılır.¹³⁷

Örnek: İdaremiz gayrimenkullerinden biri 30/06/2009 tarihinde iki yıllığına kiraya verilmiş olup, kira bedeli olarak 480.000,00 TL peşin olarak tahsil edilmiştir.

Aylık Kira Bedeli = $480.000 / 24 = 20.000,00$ TL 6 aylık kira bedeli = 120.000,00

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- 30/06/2009 -----	
102. Bankalar Hs.	480.000

¹³⁶ MYMY, Md.289.

¹³⁷ MYMY, Md.336.

380. Gel. Aylara Ait Gelirler	120.000
480. Gel. Yıllara Ait Gelirler	360.000
----- 30/06/2009 -----	
805. Gelir Yansıtma Hs.	480.000
800. Bütçe Gelirleri Hs.	480.000
----- 31 /12/2009 -----	
380. Gel. Aylara Ait Gelirler Hs.	120.000
600. Gelirler Hs.	120.000
----- 31 /12/2009 -----	
480. Gel. Yıllara Ait Gelirler Hs.	360.000
380. Gel. Aylara Ait Gelirler Hs.	360.000
----- / -----	

Son olarak nakit esaslı muhasebe sisteminde gider tahakkukları hesapları da bulunmadığından, bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi de mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan ödemelerin muhasebede izlenememesine yol açmakta ve nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde ise bu eksikliklerin ortadan kaldırılabilmesi için “381 Gider Tahakkukları Hesabı” ile “481 Gider Tahakkukları Hesabı” kullanılmaktadır. Böylece tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilerek sağlıklı bir nakit planlamasının yapılması da mümkün olabilmektedir. “381- Gider Tahakkukları Hesabı”, kısa vadeli iç ve dış malî borçlar hesap gruplarında izlenmeyen, tahakkuk etmiş giderlerden kaynaklanan ancak, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemde ödenebilir duruma gelecek olan tutarların izlenmesi için kullanılır.¹³⁸ “481- Gider Tahakkukları Hesabı”, uzun vadeli iç ve dış malî borçlar hesap gruplarında izlenmeyen, tahakkuk etmiş giderlerden kaynaklanan ancak, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde ödenebilir duruma gelecek olan borçların izlenmesi için kullanılır.¹³⁹

¹³⁸ MYMY, Md.292.

¹³⁹ MYMY, Md.339.

Örnek: İdaremiz dönem sonu işlemleri kapsamında kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubunda izlenen iç ve dış mali borçlara ilişkin olarak 2009 yılı için tahakkuk eden ve 2010 yılında ödenmesi öngörülen faiz tutarı 400.000,00 TL dir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- 31/12/2009 -----

630. Giderler Hs. 400.000

381. Gider Tahakkukları Hs. 400.000

----- / -----

Söz konusu faiz 2010 yılının mart ayında 2010 yılının ilk iki aylık dönemine ilişkin olarak hesaplanan 3.000,00 TL faiz ile birlikte ödenmiştir.

----- 01/03/2010 -----

630. Giderler Hs. 3.000.

381. Gider Tahakkukları Hs. 400.000

103. Ver. Çek.ve Öd. Em.Hs. 403.000

----- 01 /03/2010 -----

830. Bütçe Gideri Hs. 403.000

835. Gider Yansıtma Hs. 403.000

----- / -----

5-Sayım Noksanları Hesabının Kullanılması: Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, kasa noksanlığında "100-Kasa Hesabı"na, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; "140-Kişi Borçları Hesabı"na borç kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, "197-Sayım Noksanları Hesabı"na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir. Bu hesap yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, döviz, alınan çek, menkul kıymet, stok ve benzeri noksanlıklarının, nedenleri belirleninceye kadar geçici olarak kaydedilip izlenmesi için kullanılır.¹⁴⁰

Örnek: İdaremiz veznesinde yapılan sayım sonucunda 3.000,00 TL değerinde kasa nedeni tespit edilemeyen noksanlık olduğu anlaşılmıştır.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----

¹⁴⁰ MYMY, Md.131.

Kişi Borçları Hs. 3.000

Kasa Hs. 3.000

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

197. Sayım Noksanları Hs.3.000

100. Kasa Hs. 3.000

----- / -----

140.Kişilerden Alacaklar Hs. 3.000

197. Sayım Noksanları Hs. 3.000

----- / -----

6. Mali Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması; Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi sisteminde, mali duran varlıklarla ilgili kayıt yapılmamakta, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise mali duran varlık hesap gurubunda; kanuni yetkilere dayanılarak mali kuruluşlar, mal ve hizmet üreten kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler, bu sermayelerin işletilmesinden doğan kar/zararlar, bütçeye iade olunan tutarlar ve bu kurumlara ikrazen verilen tutarlar izlenilir.

Örnek: İdaremiz 50.000.000 TL sermaye ile kurulan MBTBank AŞ'nin sermayesine 100.000,00 TL iştirak edilmesine karar vermiş ve söz konusu tutar ödeneğine dayanılarak nakden yatırılmıştır.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde mali duran varlıklarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

240. Mali Kur. Yat. Ser.Hs. 100.000

103. Ver. Çek ve Öd.Em. Hs. 100.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 100.000

835. Gider Yansıtma Hs. 100.000

----- / -----

----- / -----

905. Ödenekli Giderler Hs. 100.000

900.Gönder.Büt.Öd. Hs. 100.000

----- / -----

Örnek: İdareimizce mal ve hizmet üretmek için kurulan MBT A.Ş.' nin sermayesine %40 oranında iştirak edilmesine karar verilmiş olup, 500.000,00 TL sermaye payı peşin olarak ödenmiştir.

----- / -----

241. Mal ve Hizmet 500.000

Üreten Kur.Yat. Sermaye Hs.

103. Ver.Çek ve Öd Em.Hs. 500.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 500.000

835. Gider Yansıtma Hs. 500.000

----- / -----

Örnek: İdareimiz ortağı olduğu MBT A.Ş.'den 500.000 TL'lik sermayesini geri alarak banka hesabına yatırmıştır.

----- / -----

102 Banka Hs. 500.000

241. Mal ve Hiz.Ür. Kur.Yat.Ser.Hs. 500.000

----- / -----

805. Gelir Yansıtma Hs. 500.000

800. Bütçe Gelirleri Hs. 500.000

----- / -----

Örnek: Sağlık Bakanlığı bünyesinde sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi ve yayın basım ve satışına yönelik 4.000.000,00 TL sermayeli döner sermaye kurulmasına karar verilmiş olup, konulacak sermaye karşılığı ödenek, Sağlık Bakanlığı bütçesinden karşılanacaktır.

----- / -----

242. Döner Ser.Kur. Yat. Ser. Hs. 4.000.000

103. Ver.Çek ve Öd Em.Hs. 4.000.000

----- / -----

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 4.000.000

835. Gider Yansıtma Hs. 4.000.000

----- / -----

7. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarına Alınması:

Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar izlenmediğinden, duran varlıkların maliyet bedellerini, amortisman payları ve değer artış veya azalışlarını muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. Tahakkuk esaslı sisteme geçilmesiyle amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar düzenlenmiştir.¹⁴¹

Ayrıca nakit esaslı sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlıklara yapılan harcamaların tamamı o yıl bütçesine gider yazılmaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile bu eksiklikler giderilerek maddi duran varlıkların maliyetlerinin kullanıldıkları yıllar itibarıyla gider yazılması sağlanmıştır.

Örnek: İdaremiz tarafından yapılan envanter çalışması neticesinde 70.000,00 TL' lik arazi, 30.000 TL'lik arsa bulunduğu tespit edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde maddi duran varlıklarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

250. Arazi ve Arsalar Hs. 100.000

250.01 Arsalar 70.000

250.02. Araziler 30.000

500. Net Değer Hs. 100.000

----- / -----

Örnek: İdaremize bedelsiz olarak 20.000,00 TL değerli arsa vatandaş tarafından verilmiştir.

----- / -----

250. Arazi ve Arsalar Hs. 30.000

600.Gelirler Hs. 30.000

----- / -----

----- / -----

805. Gelir Yansıtma Hs. 30.000

¹⁴¹ Kerimoğlu, Kızılkaya v.d., Birinci Kitap, a.g.e., s.30,31.

800. Bütçe Gelirleri Hs. 30.000

----- / -----

Örnek: İdaremizce 150.000 TL'lik otogar inşaatının geçici kabulü yapılmıştır.

----- / -----

251. Yer Altı ve Yerüstü Düz. Hs. 150.000

258. Yap.Ol. Yat. Hs. 150.000

----- / -----

Örnek: İdaremizce hizmet binası olarak kullanılmak üzere 80.000,00 TL değerinde bir bina satın alınarak bedeli peşin ödenmiştir.

----- / -----

252. Binalar Hs. 80.000

360 Ödenecek Vergi ve Fon. Hs. 600

-Damga Ver.

103. Verilen Çekler ve Öd. Em Hs. 79.400

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 80.000

835. Gider Yansıtma Hs. 80.000

----- / -----

905 Ödenekli Giderler Hs. 80.000

900 Gönderilecek Bütçe Öd.Hs. 80.000

----- / -----

Örnek: İdaremiz hizmet binası %10 yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş olup, söz konusu binanın kayıtlı değeri 40.000,00TL, birikmiş amortismanı 15.000,00 TL dir.

----- / -----

252. Binalar Hs. 4.000

257. B. Amortismanlar 1.500

257.02.01.01. Hizmet Binaları

522. Yeniden Değerleme Farkları 2.500

522.01.02.01. Hizmet Binaları

----- / -----

Örnek: İdaremiz tarafından 220.000,00 TL (KDV dahil) bedelle makine satın alınmış ve yıl sonunda 10 yıl ekonomik ömrü dikkate alınarak amortisman ayrılmıştır.

----- / -----	
253. Tesis Makine Ve Cihazlar	200.000
191. İndirilecek Kdv Hs.	20.000
103. Verilen Çekler	220.000

----- / -----	
830. Bütçe Giderleri Hs.	200.000
835. Gider Yansıtma Hs.	200.000

-----31 / 12-----	
630. Giderler Hs.	20.000
257. B. Amortismanlar Hs.	20.000

----- / -----	
---------------	--

Örnek: İdareimiz tarafından kayıtlı değeri 50.000,00TL ve birikmiş amortismanı 50.000,00 TL olan taşıt 5.000,00 TL' ye satılmış ve bedeli banka kanalıyla tahsil edilmiştir.

----- / -----	
102. Bankalar Hs.	5.000
257. B. Amortismanlar Hs.	50.000
254. Taşıtlar Hs.	50.000
600. Gelirler Hs.	5.000

----- / -----	
805. Gelir Yansıtma Hs.	5.000
800. Bütçe Gelirleri Hs.	5.000

----- / -----	
---------------	--

Örnek: İdareimiz tarafından 5.000,00 TL bedelle bir demirbaş satın alınmış, bedeli bankadan havale yoluyla ödenmiştir. (demirbaşın yararlanma ömrü 5 yıldır.)

----- / -----	
255 Demirbaşlar Hs.	5.000
102. Bankalar Hs.	5.000

----- / -----	
---------------	--

----- / -----	
830 Bütçe Giderleri Hs.	5.000

835 Gider Yansıtma Hesabı	5.000
-----31/12-----	
630- Giderler Hs.	1.000
257- Birikmiş Amor Hs.	1.000
----- / -----	

Örnek: İdareimizce yeni bir hizmet binasına ihtiyaç duyulduğundan bina yapımı için ihaleye çıkılmış, ihaleyi 5.000.000,00 TL fiyat teklifi veren müteahhit (M) kazanmıştır. Müteahhitten % 6 oranında kesin teminat mektubu alınarak yıllara sari olan bu işle ilgili sözleşme imzalanmıştır.

Teminat mektubunun alınması

----- / -----	
910. Teminat Mektupları Hs.	300.000
911. Teminat Mektupları	300.000
Emanetleri Hs.	
----- / -----	

Girişilen taahhüdün hesaplara kaydedilmesi

----- / -----	
920. Gider Taahhütleri Hs.	5.000.000
921. Gider Taahhütleri	5.000.000
Karşılığı Hs.	
----- / -----	

Müteahhit 300.000 TL + KDV tutarında ilk hak edişini getirmiştir.

----- / -----	
258. Yapılmakta Olan Yat. Hs.	354.000
360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar	35.250
360.01.04. Gelir Vergisi 300.000 X %5	
360.03.09. Damga Vergisi 300.000 X 0,0075	
360.04.02. KDV Tevkifatı 54.000 / 3	
103. Verilen Çekler ve Öd. Em.	318.750
----- / -----	
----- / -----	

830. Bütçe Giderleri Hs.	354.000
--------------------------	---------

835. Gider Yansıtma Hs. 354.000

----- / -----

Taahhütten düşüş kaydı

----- / -----

921. Gider Taah.Karş.Hs. 300.000

920. Gider Taahhütleri Hs. 300.000

----- / -----

Örnek: İdareimizce ekonomik ömrü 5 yıl olan yazılım, 500.000,00 TL'ye alınmış olup, bedeli peşin olarak ödenmiştir. Bu durumda;

----- / -----

260. Haklar Hs. 500.000

260.01 Bilgisayar yazılımları

103. Verilen Çekler ve Öd.Em.Hs. 500.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 500.000

835. Gider Yansıtma 500.000

----- 31/12 -----

630. Giderler Hs. 100.000

268. B. Amortismanlar Hs. 100.000

----- / -----

Örnek: İdareimizce ek hizmet binası olarak kullanılmak üzere 5 yıllığına kiralanın binanın, havalandırma ve kalorifer tesisatı yenilenmiş ve bu iş için 20.000,00 TL ödenmiştir. Bu durumda;

----- / -----

264. Özel Maliyetler Hs. 20.000

103. Verilen Çekler ve Öd.Emr.Hs. 20.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 20.000

835. Gider Yansıtma Hs. 20.000

----- / -----

----- 31/12 -----

630. Giderler Hs. 4.000

268. B. Amortismanlar Hs. 4.000
 268.04 Özel Maliyet Amortis.

----- / -----

8. Devlete Ait Tüm Borçların Kayıtlara Alınması; Kısa ve uzun vadeli borçların izlenmediği nakit esaslı muhasebe sisteminde devlete ait mali borçlar muhasebe kayıtlarında görünmemekteydi. İlk kez Kısa ve Uzun Vadeli Mali Borçlar Ana Hesap Grubunu düzenleyen Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise devlete ait tüm iç ve dış borçların kayıtlarda görünmesi mümkün olduğundan, uygulayıcıların iç ve dış borç stoklarının miktar ve vadeleri hakkında bilgi elde edinebilmeleri de mümkün olmuş ve ileriye yönelik olarak verilen kararların daha rasyonel ve tutarlı olması sağlanmıştır.

Örnek: İdaremizce İller Bankasından % 0,5 faizle 01/06/2009 tarihinde 5 eşit taksitle ödenmek üzere 200.000,00 TL kısa vadeli kredi alınmış ve ilk taksit 01/07/2009 tarihinde ilk taksit idaremizin 70.000,00 TL'lik gelirinden mahsup edilmek üzere faiziyle birlikte ödenmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde devlete ait borçlarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

-----01/06/2009 -----

102. Banka Hs. 200.000
 300. Banka Kredileri Hs. 200.000

-----01/07/2009 -----

102. Banka Hs. 29.000
 300. Banka Kredileri Hs. 40.000
 300.01. İller Bankası
 630. Giderler Hs. 1.000
 630.04.02.09. Faiz Giderleri
 600. Gelirler 70.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 1.000
 835. Gider Yansıtma Hs. 1.000

----- / -----

----- / -----

805. Gelir Yansıtma Hs. 70.000

800. Bütçe Gelirleri Hs. 70.000

----- / -----

Örnek: Hazine Müsteşarlığınca 01.01.2009 tarihinde kısa vadeli nakit ihtiyacını karşılamak üzere T.C. Merkez Bankası aracılığıyla 15 gün vadeli ve aylık % 1 faizle 60.000.000,00 TL para piyasası nakit işlemi borcu alınmış, banka tarafından borç, vadesinde faiziyle birlikte ödenmiştir.

-----01/01/2006-----

102. Banka Hs. 60.000.000

302. Para Piy. Nakit İşl.Borç. Hs. 60.000.000

-----16/01/2009-----

302. Para Piy.Nak.İşl.Bor.Hs. 60.000.000

630. Giderler Hs. 600.000

103. Ver.Çek.ve Öd.Emr.Hs. 60.600.000

-----06/01/2009-----

830. Bütçe Giderleri Hs. 600.000

835. Gider Yansıtma Hs. 600.000

----- / -----

Örnek: Hazine Müsteşarlığınca 01/03/2009 tarihinde dış finansman kaynaklarından sağlanan ve ikraz anlaşması ile idaremize devredilen ve faiz ödemesi yıl sonunda anapara ile birlikte yapılacak olan 10 ay vadeli yıllık % 5 faizli 50.000,00 TL karşılığı kredi, idaremiz hesaplarına aktarılmıştır.

-----01/03/2009-----

102. Banka Hs. 50.000

303. Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hs. 50.000

303.06.03. Diğer Belediyelere Verilen Mali Borçlar

-----01/12/2009-----

303. Kamu İdar.Mali Borçlar Hs. 50.000

630. Giderler 2.500

103. Verilen Çekler 52.500

----- / -----

-----01/12/2006-----

830. Bütçe Giderleri	2.500
835. Gider Yansıtma	2.500

----- / -----

Örnek: İdareimizce 01/04/2009 tarihinde vadesi gelmiş olan 60.000 TL'lik tahvilin anaparası ile 10.000 TL' si 31.12.2008 tarihinde bu hesaba aktarılmış faiz olmak üzere toplam 12.000 TL faiz hak sahibine ödenmiştir.

----- / -----

304. Cari Yılda Öd.Tah. Hs.	60.000
630. Giderler Hs.	2.000
381. Gider Tahakkukları Hs.	10.000
103. Ver.Çek.Öd.Em.Hs.	72.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs.	12.000
835. Gider Yansıtma Hs.	12.000

----- / -----

Örnek: Hazine Müsteşarlığınca 01/01/2009 tarihinde yıllık % 15 faizle 10 ay vadeli ve 3 ayda bir kupon ödemeli 5.000.000.000,00 TL tutarında hazine bonusu ihraç edilmiş olup, 01/04/2009 tarihinde 50.000.000,00 TL kupon ödemesi yapılmıştır.

-----01/01/2009-----

102. Bankalar Hs.	5.000.000.000
305. Bonolar Hs.	5.000.000.000
305.01.01 Ulusal Para Cin.Nakit İmkânı Sağ.	

-----01/04/2009-----

630. Giderler Hs.	50.000.000
103. Ver.Çek ve Öd.Em.Hs.	50.000.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs.	50.000.000
835. Gider Yansıtma Hs.	50.000.000

----- / -----

Örnek: İdareimizce 31.12.2009 tarihinde uzun vadeli dış mali borçlar ana hesap grubunda izlenen 500.000,00 TL tutarındaki dış borç ile anaparasıyla birlikte ödenmesi

gereken ve 10.000,00 TL' si 2009 yılına ait olan toplam 40.000,00 TL faiz, cari yılda ödenecek dış mali borçlar hesabına aktarılmış olup, dış borcun yarısı ile 20.000,00 TL si geçmiş yıllarda işlemiş olan, 25.000,00 TL faiz, dış finansman kaynağına ödenmiştir. İdaremiz hazine müsteşarlığı ile yaptığı ikraz anlaşmasıyla söz konusu borcu yılsonuna kadar ödemeyi taahhüt ettiğinden, dış borcun kalanı hazine tarafından dış finansman kaynağına ödenmiştir.

----- / -----

410. Dış Mali Borçlar Hs. 500.000

630. Giderler Hs. 10.000

481. Gider Tahakkukları Hs. 30.000

310. Cari Yılda Öden. 500.000

Dış Mali Borçlar Hs.

381. Gider Tahakkukları Hs. 40.000

----- / -----

310. Cari Yıl.Öd.Dış Ml.Brç. Hs. 250.000

630. Giderler Hs. 5.000

381. Gider Tahakkukları Hs. 20.000

103. Ver.Çek ve Öd. Em.Hs. 275.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 25.000

835. Gider Yansıtma Hs. 25.000

----- / -----

310. Cari Yıl.Öd.Dış Ml.Brç. Hs. 250.000

303. Kamu İd.Ml.Brç.Hs. 250.000

----- / -----

9. Emanetler Hesabına Kaydedilen İşlemlerin Gruplara Ayrılması; Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde, emanetler hesabına kaydedilen işlemler, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde hesap guruplarına ayrılmıştır. Bu hesaplar; Alınan Depozito ve Teminatlar, Ödenecek Vergi ve Fonlar, Ödenecek Sosyal Güvenlik Primleri, Fonlar ve Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilâtlar Hesabı gibi hesaplardır.

Örnek: İdaremizin açmış olduğu ihale için 2.000,00 TL geçici ihale teminatı tahsil edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----

Kasa Hs. 2.000

Emanetler Hs. 2.000

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

100. Kasa 2.000

330. Alınan Dep. ve Teminatlar Hs. 2.000

----- / -----

Örnek: İdaremizin dönem sonunda Mart ayı işçi ücret tahakkuku şöyledir.

Sürekli işçi ücretleri : 40.000,00

Gelir Vergisi : 2.500,00

SSK İşçi Payı : 1.000,00

SSK İşveren Payı : 1.200,00

SSK İşsizlik İşçi : 200,00

SSK İşsizlik İşveren : 250,00

Damga Vergisi : 150,00

Özel Gider İndirimi : 800,00

----- / -----

630 Giderler Hs. 40.000

630.....Sürekli İşçi Ücretleri

630 Giderler Hs. 1.450

630.....Sosyal Sig. Kur. Ödemeler.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 800

360....Özel Gider İndirimi Mahsubu

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 2.500

360.....Gelir Vergisi

361 Ödenecek Sos.Güv.Kesintileri Hs. 2.200

361...SSK İşçi : 1.000

361...SSK İşveren : 1.200

362 Fonlar ve Diğer Kamu 450

İd. Ad.Yap.Tah.Hs.	
362....İşçi İşsizlik Fonu: 200	
362....İşv. İşsizlik Fonu: 250	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.	150
320 Bütçe Emanetleri Hs.	36.950
----- /-----	
830 Giderler Hs.	41.450
830... Sürekli İşçi Ücr. : 40.000	
830... Sos. Sig.Kur.Ödeme: 1.450	
835 Gider Yansıtma Hs.	41.450
----- /-----	
905 Giderler Hs.	41.450
905... Sürekli İşçi Ücr.	
905... Sos. Sig.Kur.Ödeme	
900 Giderler Hs.	41.450
900... Sürekli İşçi Ücr. : 40.000	
900... Sos. Sig.Kur.Ödeme: 1.450	
----- /-----	

10. Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının Kullanılması; Nakit Esaslı muhasebe kayıt sisteminde, ödeneği bulunmadığından ödeme emrine bağlanamayan yani bütçeye gider kaydedilemeyen tutarların kaydı yapılmazdı. Bu nedenle ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılamamakta, sarf evrakları yılsonlarında saymanlıklarda yığılmakta, genel bütçeli daireler ve özel bütçeli idarelerden alacaklı olan belediye ve hastane gibi kurumlar sağlıklı bir şekilde planlama yapamamakta ve güçlü bir maliye politikası oluşturulamamaktaydı.

Tahakkuk esaslı sistemde ise, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştiği halde; ödeneği bulunmaması veya kanunen ödenek üstü sarfiyata izin verilmemesi gibi nedenlerle ödeme emrine bağlanamayan borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki “mal ve hizmet alım giderleri” ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için “322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur.¹⁴²Bütçeleştirilecek borçlar hesabında

¹⁴² Kerimoğlu, Kızılkaya v.d., Birinci Kitap, a.g.e., s.31.

kayıtlı bulunan tutar, ödeme emri belgesine bağlandığında bu hesaba borç, 100-Kasa Hesabı veya 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı ya da 320-Bütçe Emanetleri Hesabına alacak kaydı yapılır. Bütçe ile ilişkilendirmek için de 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Bütçeleştirilecek Borçlar hesabıyla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Örnek: İdaremiz bilgisayarlarının bakım onarım işlemlerinin yürütülebilmesi için 500.000 TL tutarında bir hizmet alım anlaşması yapmış ancak, 31.12.2009 tarihinde hizmet bedeli olarak ödemesi gereken tutarı ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş ve bütçeleştirilememiş, 2010 yılında ödenek geldiği zaman ödemesi yapılmıştır.

-----31/12/2009 -----

630. Giderler Hs. 500.000

322. Bütçeleştirilecek Borçlar Hs. 500.000

-----01/04/2010-----

322. Bütçeleştirilecek Borçlar Hs. 500.000

103. Ver.Çek.ve Öd.Em.Hs. 500.000

----- / -----

830. Bütçe Giderleri 500.000

835. Gider Yansıtma 500.000

----- / -----

11. Sayım Fazlalıkları Hesabının Kullanılması; Sayım sonunda fazla çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, 100-Kasa Hesabına veya ilgili diğer hesaplara borç, bütçe gelirleri veya emanetler hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, sayım fazlalıkları "397-Sayım Fazlalıkları Hesabına alacak, kasa veya fazla çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, nakit esaslı muhasebe sisteminin deki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır. 397- Sayım Fazlalıkları Hesabı; yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, döviz, alınan çek, menkul kıymet, stok ve benzeri fazlalıkların nedenleri belirleninceye kadar geçici olarak kaydedilip izlenmesi için kullanılır.¹⁴³

¹⁴³ MYMY, Md.298.

Örnek: İdaremiz kasa sayımı sonucu 20.000,00 TL kasa fazlası tesbit edilmiş, yapılan inceleme sonucu fazlalığın 15.000,00 TL'lik kısmının depozito olarak kişilerden alınan tutarın hesaplara kaydedilmemesinden kaynaklandığı tespit edilmiş, geriye kalan 5.000,00 TL'lik kısmın sebebi ise tespit edilememiş ve bütçeye gelir olarak kabul edilmesine karar verilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----

Kasa Hs.	20.000	
	Emanetler veya	20.000
	Bütçe Gelirleri Hs.	

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

100. Kasa Hs.	20.000	
	397. Sayım Fazlalıkları Hs.	20.000

----- / -----

397. Sayım Fazlalıkları Hs.	15.000	
	330 Alınan Depozito ve Tem.Hs.	15.000

----- / -----

397. Sayım Fazlalıkları Hs.	5.000	
	800 Bütçe Gelirleri Hs.	5.000

----- / -----

805. Gelir Yansıtma Hs.	5.000	
	600 Gelirleri Hs.	5.000

----- / -----

12. Net Değer / Sermaye Hesabının Kullanılması; Net Değer / Sermaye Ana Hesap Grubu ilk kez, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde düzenlenmiştir. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Net Değer / Sermaye hesabı izlenmemektedir.

Net değer hesabına; 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 kaydı envanteri yapılarak hesaplara alınanlar

ile öz kaynak ana hesap grubundaki diğer hesaplarda kayıtlı tutarlardan bu hesaba aktarılmasına karar verilen tutarlar kaydedilir. Öz kaynak ana hesap gurubundaki diğer hesaplar ; 51. Değer Hareketleri, 52 Yeniden Değerleme Farkları, 57. Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları 58. Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları, 59 Dönem Faaliyet Sonuçları hesaplarıdır. Bu hesaplarda 5 yıl boyunca tutulan tutarlar yönetmelik gereği 5. yılında sonunda 500. Net Değer Hesabına aktarılarak kapatılmaktadır.

Örnek: İdareimizce 01/12/2009 tarihinde yapılan envanter çalışması neticesinde 100.000,00 TL taşıt ve 150.000,00 TL bina tespit edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Net Değer hesabıyla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----	
254. Taşıtlar	100.000
255. Demirbaşlar	150.000
500. Net Değer	250.000
----- / -----	

13. Yeniden Değerleme Farkları Hesabının Kullanılması; Tahakkuk Esaslı Sistemde bilançonun aktifine kayıtlı olan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan farkların izlenmesi için kullanılan bu hesap gurupları Nakit Esaslı Sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için düzenlenmemiştir.

Örnek: İdareimizin gayrimenkullerinden, kayıtlı değeri 30.000,00 TL olan birikmiş amortismanı 10.000,00 TL olan ve yeniden değerlendirme farkı 15.000,00 TL olan bina 100.000,00 TL'ye satılarak, ilk 50.000,00 TL'si iki taksit olarak Kasım ve Aralık aylarında alınmış, geri kalan tutar ise gelecek yıla tahakkuk etmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Yeniden değerlendirme Farkları hesabıyla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----	
252 Binalar Hs.	45.000
600 Gelirler Hs.	45.000

----- / -----	
120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	50.000
220 Gelirlerden Alacaklar Hs.	50.000
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	10.000
522 Yeniden Değerleme	15.000
Farkları Hs.	
	252 Binalar Hs. 125.000
----- / -----	

14. Bütçe ve Faaliyet Hesaplarının Birlikte İzlenmesi; Bütçe ve muhasebe açısından gelir veya gider sayılan unsurların kaydedildiği Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde bütçeyle ilişkili giderler, bütçe giderleri hesabı ile gider yansıtma hesabı aracılığıyla giderler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Muhasebe ile ilişkili giderler ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeksizin giderler hesabına kaydedilmektedir. Böylece sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurları muhasebe kayıtlarına alan Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin aksine Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde hem nakit esasında bütçe uygulama sonuçları alınmakta hem de bulunan döneme ait faaliyet sonucunun tahakkuk esasına uygun şekilde tespiti mümkün olmaktadır. Faaliyet sonuçlarının tespit edildiği muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurların kaydedildiği hesaplar gelir, gider ve faaliyet sonuçları hesapları, bütçe uygulama sonuçları hesapları ise bütçe gelirleri, bütçe gelirlerinden red ve iadeler, bütçe giderleri ve bütçe uygulama sonuçları hesaplarıdır.

Örnek: İdaremiz tarafından hizmet binası olarak kullanılmak üzere kiraya verilmiş gayrimenkul bedeli olarak 80.000,00 TL tahsil edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----	
Kasa Hs	80.000
	Bütçe Gelirleri Hs. 80.000
----- / -----	

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----	
100 Kasa Hs	80.000
	600 Gelirler Hs. 80.000

----- / -----
 805 Yansıtma Hs. 80.000

800 Bütçe Gel Hs. 80.000

----- / -----

Örnek: İdareimiz hizmet binalarına ait olan 31/12/2009 tarihli toplam 10.000,00 TL fatura bedeli aynı gün hesaba aktarma yapılarak ödenmiştir.

----- / -----

630 Giderler Hs. 10.000

103 Verilen Çekler ve 10.000

Ödeme Emir Hs.

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 10.000

835. Gider Yansıtma Hs. 10.000

----- / -----

Örnek: İdareimiz 2009 yılı geçici mizanı düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılarak gelirler hesabının 500.000,00 TL alacak bakiyesi, giderler hesabının 200.000,00 TL borç bakiyesi faaliyet sonuçları hesabına aktarılacak dönem olumlu faaliyet sonucu kayıtlara alınmıştır.

-----30/12/2009-----

600 Gelirler Hs. 500.000

690 Faaliyet Sonuçları Hs. 500.000

----- / -----

690 Faaliyet Sonuçları Hs. 200.000

630 Giderler Hs. 200.000

----- / -----

690 Faaliyet Sonuçları Hs. 300.000

590 Dönem Olumlu Fal.Son Hs. 300.000

----- / -----

Örnek: İdareimizce yapılan hizmet alım ihalesi kapsamında X şirketinden alınan 50.000,00 TL geçici teminat sözleşme yüklenici tarafından imzalanınca gelir kaydedilmiştir.

----- / -----

330 Alınan Depozito ve 50.000

Teminatlar Hs.

600 Gelirler Hs. 50.000

----- / -----

805 Gelir Yansıtma Hs. 50.000

830 Bütçe Gelirleri Hs. 50.000

----- / -----

Örnek: Yakutiye belediyesince X şahsı adına tahakkuk ettirilen 100,00 TL emlak vergisi 15/11/2009 tarihinde yatırıldıktan sonra şahsın başvurusu üzerine yapılan incelemede 20,00 TL fazla tahsilat yapıldığı anlaşılarak 20/01/2010 tarihinde sonra iade edilmiştir.

----- / -----

120 Gelirlerden Alacaklar Hs. 100

600 Gelirler Hs. 100

-----15/11/2009-----

102 Bankalar Hs. 100

120 Gelirlerden Alacaklar Hs. 100

----- / -----

805 Gelir Yansıtma Hs. 100

830 Bütçe Gelirleri 100

-----20/01/2010-----

630 Giderler Hs. 20

103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs. 20

-----20/01/2010-----

810 Bütçe Gelirlerinden 20

Red ve İadeler Hs.

805 Gelir Yansıtma Hs. 20

----- / -----

Örnek: İdareimizce park yapılmasına karar verilen arazi üzerindeki taşınmazlar kamulaştırılarak 10.000.000,00 TL ödenmiştir.

----- / -----

630 Giderler Hs. 10.000.000

103 Verilen Çekler	9.925.000
ve Ödeme Emirleri Hs.	
360 Ödenecek Vergi	75.000
ve Fonlar Hs.	
360.....Damga Vergisi(%07,5)	

----- / -----

830 Bütçe Giderleri Hs. 10.000.000

835 Gider Yansıtma Hs. 10.000.000

----- / -----

Örnek: İdareimiz bütçe uygulama sonuçlarının tespiti için yıl sonunda bütçe gelirleri hesabının 100.000.000,00 TL alacak bakiyesi, bütçe giderleri hesabının 2.000.000.000,00 TL borç bakiyesi, bütçe gelirlerinden red ve iadeler hesabının 10.000.000,00 TL borç bakiyesi, gelir yansıtma hesabının 90.000.000,00 TL borç bakiyesi ile gider yansıtma hesabının 2.000.000.000,00 TL alacak bakiyesi uygulama sonuçları hesabına devredilmiştir.

----- / -----

830 Bütçe Gelirleri Hs. 100.000.000

895 Bütçe Uyg. Sonuçları Hs. 100.000.000

----- / -----

835 Gider Yansıtma Hs. 2.000.000.000

895 Bütçe Uyg. Sonuçları Hs. 2.000.000.000

----- / -----

895 Bütçe Uyg.Son Hs. 10.000.000

810 Bütçe Gel.Red ve İad. Hs. 10.000.000

----- / -----

895 Bütçe Uyg. Sonuçları Hs. 2.000.000.000

830 Bütçe Giderleri Hs. 2.000.000.000

----- / -----

----- / -----

895 Bütçe Uygulama 90.000.000

Sonuçları Hs.

805 Gelir Yansıtma Hs. 90.000.000

----- / -----

<u>895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.</u>	
10.000.000	100.000.000
2.000.000.000	2.000.000.000
90.000.000	
2.100.000.000	2.100.000.000

15. Gider Taahhütleri ve Verilen Garantiler Hesaplarının Kullanılması: Nakit Esaslı Sistemde, izlenilmeyen girişilen taahhütler ve verilen garantiler Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde, nazım hesaplar aracılığıyla izlenmekte ve böylece ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen devlet borçları ile girişilen taahhütlerin ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Ayrıca bu hesapların muhasebe kayıtlarında görünmesi yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyerek, yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilmesine imkan vermektedir.

Bu hesaplardan gider taahhütleri hesabı; yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllarda geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla, bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılmaktadır. Verilen garantiler hesabı da Hazine Müsteşarlığınca genel bütçe dışı idareler veya kuruluşlar lehine verilen garanti tutarlarıyla, bu tutarlardan iptal olunanlar, ilgili kurumca ödemesi yapılanlar, ikraza dönüştürülenler veya idare ve kuruluşlarca üstlenilenlerin izlenilmesi için kullanılmaktadır.

Örnek: İdaremizce 200.000,00 TL bedelle İl Genel Meclis Binası yapım işine girişilmiş, yüklenici firmaya 50.000,00 TL hak ediş ödenmiş, binanın tamamlanmasının ardından geçici kabulü yapılmıştır.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Taahhütler ve Garantiler hesabıyla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

920. Gider Taahhütleri Hs.	200.000
921. Gider Taahhütleri	200.000

Karşılığı Hs.

----- / -----

258. Yapılmakta Olan 50.000

Yatırımlar Hs.

103. Verilen Çekler 49.625

ve Ödeme Emirleri Hs.

360. Öden Vergi ve Fon Hs. 375

360.03.09 Damga Vergisi

----- / -----

830. Bütçe Giderleri Hs. 50.000

835. Gider Yansıtma Hs. 50.000

----- / -----

921. Gider Taahh.Karşılığı Hs. 50.000

920. Gider Taahhütleri Hs. 50.000

----- / -----

252. Binalar Hs. 200.000

258. Yapıl. Olan Yatırımlar Hs. 200.000

----- / -----

921. Gider Taahh.Karşılığı Hs. 150.000

920. Gider Taahhütleri Hs. 150.000

----- / -----

Örnek: İdareimizce hazırlanan bir proje dünya bankasından 500.000,00 € kredi talebinde bulunulmuş, Hazine Müsteşarlığınca garanti verilerek kredinin kullanılması sağlanılmış, ilk taksit tutarı olan 50.000,00 € zamanında ödenemeyince Hazine Müsteşarlığına bilgi verilmiştir. Hazine Müsteşarlığınca risk hesabından ilk taksit tutarı ile 10.000 € faizi ödenmiştir. (T.C. Merkez Bankası Satış Kuru 1 € = 2,2170 TL)

----- / -----

930. Verilen Garantiler Hs. 1.108.500

931. Ver.Garant.Karş.Hs. 1.108.500

----- / -----

Hazine Müsteşarlığınca ilk taksidin ödenmesi

----- / -----

931. Ver.Garant.Karş.Hs. 110.850

930. Verilen Garantiler Hs. 110.850

----- / -----

339. Risk Hesabı 133.020

103. Verilen Çekler 133.020

ve Ödeme Emirleri Hs.

----- / -----

954. Risk Hesabı Alacakları 133.020

955. Risk Hesabı 133.020

Alacakları Karşılığı Hs.

----- / -----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ERZURUM İL ÖZEL İDARESİNDE NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ İLE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, Erzurum İl Özel İdaresi'nin 2005 Kasım ayı devir cetveli alınarak açılış kaydı yapılmış, Aralık ayı yevmiye kayıtlarının bir kısmı işlenerek, 2005 yılı mizanına ve 2005 yılı devir cetveline yer verilmiştir. Daha sonra tüm bu kayıtlar Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde yeniden işlenerek, 2005 yılı geçici mizanı, 2005 yılı kesin mizanı, büyük defter kayıtları düzenlenmiştir. Ayrıca, Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu, Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu devlet muhasebesine göre tarafımızdan hazırlandıktan sonra tekrardan kaçınmak amacıyla nakit ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin bir karşılaştırılması yapılmıştır.

4.1. Uygulamanın Amacı

Erzurum İl Özel İdaresi'nin 2005 yılı Aralık ayında gerçekleşen mali işlemlerinin yevmiye kayıtları ele alınmakta, uygulama eşliğinde nakit esaslı muhasebe sistemi ile günümüzde kullanılmakta olan muhasebe sistemi ve hesapları arasındaki değişim, kayıt farklılıkları ve bu değişimin sağladığı faydalar ele alınmaktadır.

4.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Bu uygulamada Erzurum İl Özel İdaresinin 2005 yılı Aralık ayı verilerinden faydalanılmaktadır. Ancak bu dönemde 928 adedi verile emri, 721 adedi avans işlemi, 844 adedi mahsup işlemi, 884 adedi damga vergisi, gelir vergisi, icra vb. ödemelerinin yapıldığı reddiyat işlemi, 323 adedi banka girişi, 3 adet ilgili ay tahakkuk kaydı, 2 adet takip işlemi ve 2 adet ay sonu kapanış kaydı olmak üzere toplam 3707 adet yevmiye kaydı bulunmakta olup, benzer mali olaylara ilişkin çok sayıda yevmiye kaydı mevcuttur. Uygulamamızda farklı mali işlemlere ait yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir.

4.3 Uygulama Örneği

İl Özel İdaresi 31.11.2005 tarihli Hesap Devir Listesi çizelge 4.1'de yer almakta olup, 1-31 Aralık 2005 tarihine ait muhasebe işlemlerinin bazıları şunlardır.

1-Açılış kaydı yapılmıştır.

- 2-Çeşitli kalemlerden 53.829.538,20 TL ödeme emri gelmiştir.
- 3-Kültür varlıkları onarım işinin kesin kabulü yapılarak, kesin hesap farkı olan 5.300,00 TL müteahhit SM tarafından hesaplarımıza yatırılmıştır.
- 4-Tahakkuk dairesi ile yapılan çalışmalar sonucunda girişilen taahhütlerin önümüzdeki bir yıl içerisinde ödenmesi gereken tutarının 50.000,00 TL olduğu ve sonraki yıllarda ödenmesi gereken taahhüt tutarının da 100.000,00 TL olduğu tesbit edilmiştir.
- 5-Ay içerisinde Emlak İstimlak Müdürlüğünden gelen yazıyla 83.009,83 TL kira geliri tahakkuk edeceği bildirilmiştir.
- 6-Bankadan gelen ekstreden 10.000,00 TL tutarındaki çekin ödendiği anlaşılmıştır.
- 7-Mahkeme harçlarında kullanılmak üzere Hukuk İşleri Şefi HK'ya 2.500,00 TL avans verilmiştir.
- 8- Banka hesapları günlük ekstrelerinin kontrolünde 500,00 TL fazlalık tespit edilmiş. yapılan incelemede bunun fazla ve yersiz tahsilat olduğu anlaşılmıştır.
- 9-Personellerimizden AG tarafından tedavi yolluğu olarak alınan 500,00 TL'nin 373,00 TL'si harcandıktan sonra yasal süresi içerisinde avans hesabı kapatılmıştır.
- 10- Merkez ve 18 ilçe köy içme suyu makine ve teçhizat onarımı için K. Otomotivden 259,60 TL'lik malzeme alımı yapılmış ancak nakit yetersizliği nedeniyle hesaplarımızın vadesi dolana kadar ödeme yapılamamıştır.
- 11-Merkez Anadolu Ticaret Meslek Lisesi büyük onarım işinin 16. hak ediş bedeli olan 163.290,50 TL kanuni kesintileri yapılarak ödenmiştir.
- 12- İdareimiz tahsildarı tarafından alınan 83.186,43 TL kira ve harç geliri bankaya yatırılmıştır.
- 13-İdareimiz akaryakıt alım ihalesi için dosya bedeli olarak 30,00 TL P. Petrol tarafından yatırılmıştır.
- 14- 400 yataklı eğitim hastanesi yapım işi için K.İnşaat tarafından girişilen taahhüde karşılık tahakkuk eden 1.343.837,50 TL 2. hakkediş bedeli 172.884,92 TL müteahhit avansı mahsup edilerek ödenmiştir.
- 15-İdareimiz araçlarına akaryakıt alımı için mutemet EY'ye 1.500,00 TL avans verilmiştir.
- 16-Personellerden MA'a tedavi gideri olarak ödenen avans mahsup dönemi içerisinde kapatılmamıştır.
- 17-Köy yolları iş makineleri için 1.709,53 TL tutarında yedek parça alımı yapılmıştır.

18- (Z) eczanesine ait 2.000,00 TL tutarındaki fatura ödenek olmaması nedeniyle bekletilmektedir.

19- Sayıştay'ca yapılan inceleme sonucunda N.İnşaata 1.787,50 TL fazla ödeme yapıldığı tespit edilerek sorumlulara tazmine hükmedilmiştir.

20-Saymanlığa köy ve mahalle muhtar maaşları kaleminden 361.920,00 TL tutarında ödeme emri gelmiştir.

21-(Z) eczanesine ait bekletilen tutarın ödeneği gelmiş ve ödeme yapılmıştır.

22- İdaremiz personellerinin maaş ödemesi yapılmıştır.

23-Personellerimizden YA'ya verilen 33,35 TL tutarındaki geçici görev yolluğu hesap numarasında yaşanan yanlışlık nedeniyle hesaplarımıza geri dönmüştür.

Dönem Sonu İşlemleri

24-Yıl içerisinde tahsil edileceği düşünülen 29.294,54 TL kira geliri tahsil edilemediğinden takibe alınmıştır.

25-İta amiri mutemedine verilen 10.200,00 TL avans, mahsubu yapılmak üzere karşılığı ödenek miktarı saklı tutularak mahsup dönemine aktarılmıştır.

26-Demirbaş defterine kayıtlı olan bilgisayarlar için yeniden değerlendirme yapılmıştır. 2005 yılı için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranı % 9,8 dir.

27-Bilgisayar ve taşıtlar için amortisman payları hesaplanarak kayıtları yapılmıştır.

28-Vergi dairesine vergi borcu bildirilerek vergi borcu kapatılmıştır.

29-İşçi ücretleri sigorta prim tutarı olan 1.516.301,40 TL SSK Müdürlüğü hesabına gönderilmiştir.

30- Personel maaşlarından kesilen kefalet aidatı ilgili hesaplara yatırılmıştır.

31-Ay içerisinde tahsil edilen kişi borçlarından tahsil edilen tutarlardan tahsil edilecek gelirler hesabını ilgilendiren 2.124,97 TL bütçe gelirleri hesabına aktarılmıştır.

32-Aralık ayı aysonu gelir kaydı yapılmıştır.

33-Ay içinde yapılan ödenekli harcamaların muhasebe kaydı yapılmıştır.

34-Yılsonunda çeşitli kalemlerden kalan 939.834,75 TL ödenek tenkis edilmiştir.

35-Ödenek hesapları kapatılmıştır.

36-Bütçe gelir ve gider hesapları ile yansıtma hesapları bütçe uygulama sonuçları hesabına devredilerek kapatılmıştır.

37- Gelir, gider hesapları faaliyet sonuçları hesabına devredilerek kapatılmıştır.

38-Faaliyet sonucu hesabı dönem faaliyet sonucu hesabına devredilerek kapatılmıştır.

Çizelge 4.1 Erzurum İl Özel İdaresi Kasım 2005 Devir Cetveli

Kurum Adı İL ÖZEL İDARE MÜDÜRLÜĞÜ ERZURUM		Ait Olduğu Ay	11 - Kasım
İlçe Adı 55 . MERKEZ		Bütçe Yılı	2005
HESAP DEVİR LİSTESİ		Sayfa No	1
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borc Y TL	Alacak Y TL
2	BANKA	70,299,317.89	
3	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI		63,352.00
6	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI		23,232.21
7	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	23,232.21	
8	BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	8,000.00	
12	MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI	6,508,947.76	
13	KİŞİ BORÇLARI HESABI	128,831.33	
14	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI		.00
16	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		200.00
17	EMANETLER HESABI		3,675,845.20
18	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI		56,707,466.07
19	KULLANILACAK BÜTÇE ÖDENEKLERİ	56,707,466.07	
27	TAAHHÜTLER HESABI		1,364,656.71
28	TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR HESABI	1,364,656.71	
29	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	430,645.23	
30	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI		207,780.69
31	TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI		222,864.54
34	SERMAYE TEŞKİLİ HESABI	45,617.50	
35	İŞTİRAKLER HESABI	10,500.00	
36	TAŞINMAZ MALLAR HESABI	3,789,824.26	
37	TAŞINIR MALLAR HESABI	12,000.00	
38	STOKLAR HESABI	62.83	
48	GENEL SONUÇ HESABI		77,063,704.37
Genel Toplam		139,329,101.79	139,329,101.79

4.3.1-Nakit esaslı sisteme göre dönem içi ve dönem sonu işlemleri

1- -----/-----		
02 Banka Hs.	70.299.317,89	
07 Teminat Mektupları Hs.	23.232,21	
08 Bütçe İçi Av. Ve Kr. Hs.	8.000,00	
12 Müteahhit Av. Hs.	6.508.947,76	
13 Kişi Borçları Hs.	128.831,33	
19 Kullanılacak Bütçe Öd. Hs	56.707.466,07	
28 Taahhütlerden Alacaklar Hs.	1.364.656,71	
29 Gelir Tahakkukları Hs.	430.645,23	
34 Sermaye Teşkili Hs.	45.617,50	
35 İştirakler Hs.	10.500,00	
36 Taşınmaz Mallar Hs.	3.789.824,26	
37 Taşınır Mal.Hs.	12.000,00	
38 Stoklar Hs	62,83	
03 Ödenecek Çekler Hs.		63.352,00
06 Tem. Mek. Emanet.Hs		23.232,21
16 Bütçe Eman. Hs.		200,00
17 Emanetler Hs.		3.675.845,20
18 Bütçe Ödenekleri Hs.		56.707.466,07
27 Taahhütler Hs.		1.364.656,71
30 Gelir Tahak.Borç. Hs.		207.780,69
31 Takipli Borç Hs.		222.864,54
48 Genel Sonuç Hs.		52.737.704,37
2- -----/-----		
21 Kullanılacak Öd. Em. Hs.	53.829.538,20	
20 Ödeme Emirleri Hs.		53.829.538,20
3- -----/-----		
02 Bankalar Hs.	5.300,00	
17 Emanetler Hs.		5.300,00
4- -----/-----		
Nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
5- -----/-----		
30 Gelir Tahakkuk. Borçlular Hs.	83.009,83	
29 Gelir Tahakkukları Hs.		83.009,83
6- -----/-----		
03 Ödenecek Çekler Hs.	10.000,00	
02 Bankalar Hs.		10.000,00
7- -----/-----		
08 Bütçe İçi Avans ve Kr. Hs.	2.500,00	
03 Ödenecek Çekler Hs.		2.500,00
8- -----/-----		
02 Banka Hs.	500,00	
17 Emanetler Hs.		500,00
9a- -----/-----		
26 Bütçe Giderleri Hs.	373,00	
08 Büt. İç.Av.ve Kr. Hs.	373,00	
-----/-----		

9b-	-----/-----		
	02 Bankalar Hs.	127,00	
	08 Büt. İç.Av.ve Kr. Hs.		127,00
10-	-----/-----		
	26 Bütçe Giderleri Hs.	259,600	
	16 Bütçe Emanetleri Hs.		256,90
	17 Emanetler Hs.		2,70
	-Damga ve Karar Pulu		
11-	-----/-----		
	26 Bütçe Giderleri Hs.	163.290,50	
	03 Ödenecek Çekler Hs.		143.826,50
	17 Emanetler Hs.		19.464,00
	-Damga ve Karar Pulu	: 1.038,00	
	-Gelir Vergisi	: 6.919,00	
	- 16 Nolu Hak.	: 3.204,00	
	- 1/3 KDV	: 8.303,00	
12-	-----/-----		
	02 Bankalar Hs.	58.186,29	
	33 Bütçe Gelirleri Hs.		58.186,29
	- Taşocakları Harcı	: 232,10	
	- Kiralar	: 50.579,88	
	-Taşınmaz Mal.Diğ. Gel:	7.270,56	
	- Vergi zam ve cezalar	: 103,75	
13-	-----/-----		
	02 Bankalar Hs.	30,00	
	33 Bütçe Gelirleri Hs.		30,00
14-	-----/-----		
	26 Bütçe Giderleri Hs.	1.343.837,50	
	28 Taahhütlerden Alacaklar Hs.	1.343.837,50	
	03 Ödenecek Çekler Hs.		1.043.535,39
	27 Taahhütler Hs.		1.343.837,50
	12 Müteahhit Avansları Hs.		172.884,92
	17 Emanetler Hs.		127.417,19
	-Damga ve Karar Pulu:	854,13	
	- Gelir Vergisi	: 56.942,27	
	- 2. Hakediş	: 1.290,07	
	- 1/3 KDV	: 68.330,72	
15-	-----/-----		
	08 Bütçe İç Avans ve Kr. Hs.	1.500,00	
	03 Ödenecek Çekler HS.		1.500,00
16-	-----/-----		
	13 Kişi Borçları Hs.	1.300,00	
	08 Bütçe İç Avans ve Kr. Hs.		1.300,00
17-	-----/-----		
	26 Bütçe Giderleri Hs.	1.709,53	
	03 Ödenecek Çekler Hs.		1.692,15
	17 Emanetler Hs.		17,38
	-----/-----		

18-	-----/-----		
	Nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
19-	-----/-----		
	13 Kişi Borçları Hs.	1.787,50	
	14 Tahsil Edilecek Gelirler Hs.		1.787,50
20-	-----/-----		
	21 Kullanılacak Öd. Emirleri Hs.	361.920,00	
	20 Ödeme Emirleri Hs.		361.920,00
21-	-----/-----		
	Nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
22-	-----/-----		
	26 Bütçe Giderleri Hs.	64.702,99	
	03 Ödenecek Çekler Hs.		35.095,96
	33 Bütçe Giderleri Hs.		3.135,41
	- Kiralar		
	17 Emanetler Hs.		26.471,62
	- Damga ve Karar Pulu	:308,88	
	- Gelir Vergisi	: 4.263,33	
	- Kefalet Aidatı	: 3,00	
	- Yakıt Bed.	: 4.802,70	
	- İcra	: 300,00	
	- %16 Emekli Kes.	: 7.290,06	
	- %20 Emekli Kes.	: 9.011,34	
	- Sendika Aidatı	: 187,85	
	- İlaç Katılım Payı	: 304,46	
23-	-----/-----		
	17 Emanetler Hs.	33,35	
	102 Bankalar Hs.		33,35
24-	-----/-----		
	31 Takipli Borçlular Hs.	29.294,54	
	30 Gelir Tahakkuk. Borçlular Hs.		29.294,54
25-	-----/-----		
	Nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
26-	-----/-----		
	Nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
27-	-----/-----		
	Nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
28-	-----/-----		
	17 Emanetler Hs.	1.646.979,41	
	- Damga ve Karar pulu		
	- Gelir Vergisi		
	- KDV Tevikiyatı		
	03 Ödenecek Çekler Hs.		1.646.979,41
29-	-----/-----		
	17 Emanetler Hs.	1.516.301,40	
	- İşçi ücret primi		
	03 Ödenecek Çekler Hs.		1.516.301,40
	-----/-----		

30-	-----/-----		
	17 Emanetler Hs.	3,00	
	- Kefalet aidatı		
	03 Ödenecek Çekler Hs.		3,00
31-	-----/-----		
	14 Tahsil edilecek Gelirler Hs.	2.124,97	
	33 Bütçe Gelirleri Hs.		2.124,97
32-	-----/-----		
	29 Gelir Tahakkukları Hs.	21.315.354,43	
	30 Gelir Tah. Bor. Hs.	21.202.801,46	
	29 Gelir Tahakkukları Hs.		21.202.801,46
	30 Gelir Tah. Bor. Hs.		21.315.354,43
33-	-----/-----		
	22 Ödenekli Giderler Hs.	20.479.452,57	
	21 Kullan.Öd. Emir. Hs.		20.479.452,57
34-	-----/-----		
	20 Ödeme Emirleri Hs.	939.834,75	
	21 Kullan.Öd. Emir. Hs.		939.834,75
	-----/-----		
	Diğer maddelerin nakit esaslı sistemde kaydı yok.		
	-----/-----		

Daha öncede belirtildiği gibi, Aralık ayındaki mali işlemlerin tamamı kayda alınmadığından burada yevmiye defteri toplamaları alınmamıştır. Erzurum İl Özel İdaresinin 2005 yılı kesin mizanı çizelge 4.2’de gelecek yıla devir cetveli de çizelge 4.3’de olduğu gibidir.

Çizelge 4.2 Erzurum İl Özel İdaresi 2005 Yılı Aylık Genel Mizan Cetveli

AYLIK GENEL MİZAN CETVELİ

Kurum Adı : İL ÖZEL İDARE MÜDÜRLÜĞÜ ERZURUM

İlgili Ay : 12 - Aralık

Ait Olduğu Yıl : 2005

Sayfa No : 1

H.N	Hesap Adı	Borç (Y TL)	Alacak (Y TL)	Bakiye Borç (Y TL)	Bakiye Alacak (Y TL)
02	BANKA	445.835.836,88	374.894.595,32	70.941.241,56	
03	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	374.894.595,32	374.894.876,32		281,00
06	TEMİNAT MEKTUPLARI	,00	23.232,21		23.232,21
07	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	23.232,21	,00	23.232,21	
08	BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER	107.366,70	107.366,70		,00
12	MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI	6.950.000,00	613.937,16	6.336.062,84	
13	KİŞİ BORÇLARI HESABI	194.594,72	66.198,69	128.396,03	
14	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER	2.124,97	5.711,77		3.586,80
16	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	75.485,35	570.350,48		494.865,13
17	EMANETLER HESABI	25.824.563,10	29.386.387,04		3.561.823,94
18	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI	112.632.212,24	178.196.683,11		65.564.470,87
19	KULLANILACAK BÜTÇE	178.196.683,11	112.632.212,24	65.564.470,87	
20	ÖDEME EMİRLERİ HESABI	939.834,75	99.624.121,26		98.684.286,51
21	KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ	99.624.121,26	99.624.121,26		,00
22	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	98.684.286,51	,00	98.684.286,51	
26	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	98.684.286,51	,00	98.684.286,51	
27	TAAHHÜTLER HESABI	7.994.643,97	10.703.138,18		2.708.494,21
28	TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR	10.703.138,18	7.994.643,97	2.708.494,21	
29	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	133.546.781,80	134.046.496,44		499.714,64
30	GELİR TAHAKKUKLARINDAN	133.751.310,72	133.251.596,08	499.714,64	
31	TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI	295.185,72	295.185,72		,00
33	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	,00	133.257.131,26		133.257.131,26
34	SERMAYE TEŞKİLİ HESABI	45.617,50	,00	45.617,50	
35	İŞTİRAKLER HESABI	10.500,00	,00	10.500,00	
36	TAŞINMAZ MALLAR HESABI	3.789.824,26	,00	3.789.824,26	
37	TAŞINIR MALLAR HESABI	12.000,00	,00	12.000,00	
38	STOKLAR HESABI	62,83	,00	62,83	
40	DEĞER DEĞİŞİMİ HESABI	,00	45.617,50		45.617,50
47	SAYMANLIKLAR ARASI İŞLEMLER	10.153.015,40	,00	10.153.015,40	
48	GENEL SONUÇ HESABI	,00	52.737.701,30		52.737.701,30

AYLIK GENEL MİZAN CETVELİ

Kurum Adı İL ÖZEL İDARE MÜDÜRLÜĞÜ ERZURUM

İlgili Ay : 12 - Aralık
Ait Olduğu Yıl : 2005
Sayfa No : 2

H.N	Hesap Adı	Borç (Y TL)	Alacak (Y TL)	Bakiye Borç (Y TL)	Bakiye Alacak (Y TL)
	Toplam	1.742.971.304,01	1.742.971.304,01	357.581.205,37	357.581.205,37

Çizelge 4.3 Erzurum İl Özel İdaresi 2005 Yılı Gelecek Yıla Devir Cetveli**GELECEK YILA DEVİR CETVELİ**

Kurum Adı İL ÖZEL İDARE MÜDÜRLÜĞÜ ERZURUM

Ait Olduğu Yıl : 2005
Sayfa No : 1

H.N	Hesap Adı	Gelecek Yıla Devreden	
		Borç (Y TL)	Alacak (Y TL)
02	BANKA	70.941.241,56	
03	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI		281,00
06	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI		23.232,21
07	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	23.232,21	
12	MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI	6.336.062,84	
13	KİŞİ BORÇLARI HESABI	128.396,03	
14	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI		3.586,80
16	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		494.865,13
17	EMANETLER HESABI		3.561.823,94
18	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI		65.564.470,87
19	KULLANILACAK BÜTÇE ÖDENEKLERİ	65.564.470,87	
27	TAAHHÜTLER HESABI		2.708.494,21
28	TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR HESABI	2.708.494,21	
29	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI		499.714,64
30	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	499.714,64	
34	SERMAYE TEŞKİLİ HESABI	45.617,50	
35	İŞTİRAKLER HESABI	10.500,00	
36	TAŞINMAZ MALLAR HESABI	3.789.824,26	
37	TAŞINIR MALLAR HESABI	12.000,00	
38	STOKLAR HESABI	62,83	
48	GENEL SONUÇ HESABI		77.203.148,15
	Toplam	150.059.616,95	150.059.616,95

4.3.2-Tahakkuk esaslı sisteme göre dönem içi ve dönem sonu işlemleri

1- -----/-----		
102 Banka Hs.	70.299.317,89	
140 Kişilerden Alacaklar Hs.	128.831,33	
150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	62,83	
160 İş Avans ve Kr.Hs.r. Hs.	6.000,00	
161 Personel Avns. Hs.	2.000,00	
240 Mali Kuruluş.Yat.Ser.Hs.	56.117,50	
252 Binalar Hs.	3.789.824,26	
253 Tes.Mak.ve Cih.Hs.	2.000,00	
254 Taşıtlar Hs.	6.000,00	
255 Demirbaşlar Hs.	4.000,00	
259 Yatırım Avansları Hs.	6.508.947,76	
805 Gelir Yansıtma Hs.	430.645,23	
900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs	56.707.466,07	
910 Teminat Mektupları Hs.	23.232,21	
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs.	1.364.656,71	
103 Verilecek Çek.ve Öd.Em.Hs.	63.352,00	
800 Bütçe Gelirleri Hs.	430.645,23	
320 Bütçe Eman. Hs.	200,00	
330 Alınan Dep. Ve Tem Hs.	600.000,00	
333 Emanetler Hs.	75.845,20	
360 Ödenecek Vergi ve Fon Hs.	1.500.000,00	
361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	1.500.000,00	
500 Net Değer/Sermaye Hs.	77.063.704,37	
901 Bütçe Ödenekleri Hs.	56.707.466,07	
911 Tem. Mek. Emanet.Hs	23.232,21	
920 Gider Taahhütleri Hs.	1.364.656,71	
2- -----/-----		
902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hs.	53.829.538,20	
900 Gön. Büt. Öd. Hs.	53.829.538,20	
3a- -----/-----		
102 Bankalar Hs.	5.300,00	
600 Gelirler Hs.	5.300,00	
3b- -----/-----		
805 Gelir Yansıtma Hs.	5.300,00	
800 Bütçe Gelirleri Hs.	5.300,00	
4a- -----/-----		
920 Gider Taahhütleri Hs.	50.000,00	
920.....Cari yıl yatırım taahhütleri.		
921 Gider Taah .Karş .Hs.	50.000,00	
4b- -----/-----		
920 Gider Taahhütleri Hs.	100.000,00	
920.....Yıllara sari taahhütler.		
921 Gider Taah .Kar.Hs.	100.000,00	
-----/-----		

5-	-----/-----		
	120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	83.009,83	
	600 Gelirler Hs.		83.009,83
6-	-----/-----		
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.	10.000,00	
	102 Bankalar Hs.		10.000,00
7-	-----/-----		
	160 İş Avans ve Kr. Hs.	2.500,00	
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.		2.500,00
8-	-----/-----		
	102 Banka Hs.	500,00	
	333 Emanetler Hs.		500,00
9a-	-----/-----		
	630 Giderler Hs.	373,00	
	161 Personel Avansları Hs.		373,00
9b-	-----/-----		
	102 Bankalar Hs.	127,00	
	161 Personel Avansları Hs.		127,00
9c-	-----/-----		
	830 Bütçe Giderleri Hs.	373,00	
	835 Gider Yansıtma Hs.		373,00
9d-	-----/-----		
	905 Ödenekli Giderler Hs.	373,00	
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.		373,00
10a-	-----/-----		
	253 Tesis Mak ve Cih. Hs.	259,60	
	320 Bütçe Emanetleri Hs.		256,90
	360 Ödenecek Vergi ve Fon. Hs.		2,70
	-Damga ve Karar Pulu		
10b-	-----/-----		
	830 Bütçe Giderleri Hs.	259,60	
	835 Gider Yansıtma Hs.		259,60
10c-	-----/-----		
	905 Ödenekli Giderler Hs.	259,60	
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.		259,60
11a-	-----/-----		
	258 Yapılmakta Olan. Yat.Hs.	163.290,50	
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.		143.826,50
	330 Alınan Dep. Ve Tem Hs.		3.204,00
	- 16. Nolu Hakediş (Teminat)		
	360 Ödenecek Ver. Ve Fon Hs.		16.260,00
	-Damga ve Karar Pulu : 1.038,00		
	-Gelir Vergisi : 6.919,00		
	- 1/3 KDV : 8.303,00		
11b-	-----/-----		
	830 Bütçe Giderleri Hs.	163.290,50	
	835 Gider Yansıtma Hs.		163.290,50
	-----/-----		

11c-	-----/-----		
	905 Ödenekli Giderler Hs.	163.290,50	
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.		163.290,50
12a-	-----/-----		
	102 Bankalar Hs.	58.186,29	
	600 Gelirler Hs.		7.606,41
	- Taşocakları Harcı : 232,10		
	-Taşınmaz Mal.Diğ.Gel.: 7.270,56		
	- Vergi zam ve cezalar : 103,75		
	120 Gelirlerden Alıcılar		50.579,88
	- Kiralar		
12b-	-----/-----		
	805 Gelir Yansıtma Hs.	58.186,29	
	800 Bütçe Gelirleri Hs.		58.186,29
	- Kiralar		
	- Diğer Gelirler		
13a-	-----/-----		
	102 Bankalar Hs.	30,00	
	600 Gelirler Hs.		30,00
13b-	-----/-----		
	805 Gelir Yansıtma Hs.	30,00	
	800 Bütçe Gelirleri Hs.		30,00
14a-	-----/-----		
	258 Yapılamakta Olan Yat. Hs.	1.343.837,50	
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.		1.043.535,39
	259 Yatırım Avansları Hs.		172.884,92
	360 Öd.Ver. Ve Fon.Hs..		126.127,12
	-Damga ve Karar Pulu: 854,13		
	- Gelir Vergisi : 56.942,27		
	- 1/3 KDV : 68.330,72		
	330 Alınan Dep. Ve Tem. Hs.		1.290,07
	- 2. Hakediş (Teminat)		
14b-	-----/-----		
	830 Bütçe Giderleri Hs.	1.343.837,50	
	835 Gider Yansıtma Hs.		1.343.837,50
14c-	-----/-----		
	905 Ödenekli Giderler Hs.	1.343.837,50	
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.		1.343.837,50
14d-	-----/-----		
	921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs.	1.343.837,50	
	920 Gider Taahhütleri Hs.		1.343.837,50
15-	-----/-----		
	160 İş Avans. ve Kr. Hs.	1.500,00	
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.		1.500,00
16-	-----/-----		
	140 Kişilerden Alacaklar Hs.	1.300,00	
	161 Personel Avns. Hs.		1.300,00
	-----/-----		

17a-	-----/-----	
	253 Tesis Mak.Ve Cih Hs.	1.709,53
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.	1.692,15
	360 Öd. Ver ve Fon Hs.	17,38
	- Damga ve Karar Pulu	
17b-	-----/-----	
	830 Bütçe Giderleri Hs.	1.709,53
	835 Gider Yansıtma Hs.	1.709,53
17c-	-----/-----	
	905 Ödenekli Giderler Hs.	1.709,53
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.	1.709,53
18-	-----/-----	
	630 Giderler Hs.	2.000,00
	322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hs.	2.000,00
19a-	-----/-----	
	140 Kişilerden Alacaklar Hs.	1.787,50
	600 Gelirler Hs.	1.787,50
19b-	-----/-----	
	805 Gelir Yansıtma Hs.	1.787,50
	800 Bütçe Gelirleri Hs.	1.787,50
20-	-----/-----	
	902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hs.	361.920,00
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs..	361.920,00
21a-	-----/-----	
	322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hs.	2.000,00
	103 Ver. Çek.ve Öd. Em. Hs.	2.000,00
21b-	-----/-----	
	830 Bütçe Giderleri Hs.	2.000,00
	835 Gider Yansıtma Hs.	2.000,00
21c-	-----/-----	
	905 Ödenekli Giderler Hs.	2.000,00
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.	2.000,00
22a-	-----/-----	
	630 Giderler Hs.	64.702,99
	103 Verilen Çekler ve Öd.Em.Hs.	35.095,96
	120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	3.135,41
	- Kiralar	
	360 Öd. Ver. Ve Fon Hs.	4.572,21
	- Damga ve Karar Pulu :308,88	
	- Gelir Vergisi : 4.263,33	
	362 Fonlar veya Diğ.	3,00
	Kamu.İd.Adı.Yap.Tah.Hs.	
	- Kefalet Aidatı	
	600 Gelirler Hs.	4.802,70
	- Yakıt Bed.	
	333 Emanetler Hs.	792,31
	- İcra : 300,00	

	- Sendika Aidatı	: 187,85	
	- İlaç Katılım Payı	: 304,46	
	361 Öd.Sos.Göv.Kes.Hs.		16.301,40
	- %16 Emekli Kes.	: 7.290,06	
	- %20 Emekli Kes.	: 9.011,34	
22b-	-----/-----		
	830 Bütçe Giderleri Hs.	64.702,99	
	835 Gider Yansıtma Hs.	64.702,99	
22c-	-----/-----		
	905 Ödenekli Giderler Hs.	64.702,99	
	900 Gönderilecek Bütçe Öd. Hs.	64.702,99	
22d-	-----/-----		
	805 Gelir Yansıtma Hs.	7.938,11	
	800 Bütçe Gelirleri Hs.	7.938,11	
	-Kiralar		
	-Yakıt bedeli		
23-	-----/-----		
	333 Emanetler Hs.	33,35	
	102 Bankalar.Hs.	33,35	
	-----/-----		

Defter-i Kebir Kayıtları

102 Banka Hs.		103 Ver. Çek. Ve Öd.Em.Hs.		120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	
70.299.317,89	10.000,00	10.000,00	63.352,00	83.009,83	50.579,88
5.300,00	33,35		2.500,00		3.135,41
500,00			143.826,50		
127,00			1.043.535,39		
58.186,29			1.500,00		
30,00			1.692,15		
			2.000,00		
			35.095,96		
70.363.461,18	10.033,35	10.000,00	1.293.502,00	83.009,83	53.715,29
140 Kişilerden Al.Hs.		150 İlk Mad.ve Mlz.Hs.		160 İş Avans.ve Kr.Hs.	
128.831,33		62,83		6.000,00	
1.300,00				2.500,00	
1.787,50				1.500,00	
131.918,83		62,83		10.000,00	
161 Pers. Avans.Hs.		240 Mal.Kur.Yat Ser Hs.		252 Binalar Hs.	
2.000,00	373,00	56.117,50		3.789.824,26	
	127,00				
	1.300,00				
2.000,00	1.800,00	56.117,50		3.789.84,26	

253 Tesis MakVe Cih. Hs.	254 Taşıtlar Hs.	255 Demirbaşlar Hs.
2.000,00	6.000,00	4.000,00
259,60		
1.709,53		
3.969,13	6.000,00	4.000,00
258 Yapıl.Olan Yat. Hs.	259 Yatırım Avans.Hs.	320 Bütçe Emanet.Hs.
163.290,50	6.508.947,76	200,00
1.343.837,50	172.884,92	256,90
1.507.128,00	6.508.947,76	456,90
	172.884,92	
322 Bütçe. Borç. Hs.	330 Alı. Dep ve Tem. Hs.	333 Emanetler Hs.
2.000,00	600.000,00	33,35
2.000,00	3.204,00	75.845,20
	1.290,07	500,00
	604.494,07	792,31
		77.137,51
360 Öden. Ver.Ve Fon Hs.	361 Öd.Sos.Güv.Kes.Hs.	362 Fonlar veya Diğ. Kamu.İd.Adı.Yap.Tah.Hs.
1.500.000,00	1.500.000,00	3,00
2,70	16.301,40	
16.260,00		
126.127,12		
17,38		
4.572,21		
1.646.979,41	1.516.301,40	3,00
500 Net Değer Hs.	600 Gelirler Hs.	630 Giderler Hs.
77.063.704,37	5.300,00	373,00
	7.606,41	2.000,00
	30,00	64.702,99
	1.787,50	
	4.802,70	
	83.009,83	
77.063.704,37	102.536,44	67.075,99

800 Bütçe Gelirleri Hs.		805 Gelir Yansıtma Hs.		830 Bütçe Giderleri Hs.	
	430.645,23	430.645,23		373,00	
	5.300,00	5.300,00		259,60	
	58.186,29	58.186,29		163.290,50	
	30,00	30,00		1.343.837,50	
	1.787,50	1.787,50		1.709,53	
	7.938,11	7.938,11		2.000,00	
				64.702,99	
	503.887,13	503.887,13		1.576.173,12	

835 Gider Yansıtma Hs.		900 Gön. Büt. Öd. Hs.		901 Bütçe Öd. Hs.	
	373,00	56.707.466,07	373,00		56.707.466,07
	259,60		53.829.538,20		
	163.290,50		259,60		
	1.343.837,50		163.290,50		
	1.709,53		1.343.837,50		
	2.000,00		1.709,53		
	64.702,99		361.290,00		
			2.000,00		
			64.702,99		
	1.576.173,12	56.707.466,07	55.767.631,32		56.707.466,07

902 Bütçe Öd.Hark.Hs.		905 Ödenekli Giderler Hs.		910 Teminat Mek Hs.	
53.829.538,20		373,00		23.232,21	
361.920,00		259,60			
		163.290,50			
		1.343.837,50			
		1.709,53			
		2.000,0			
		64.702,99			
54.191.458,20		1.576.173,12		23.232,21	

911 Tem Mek Emn. Hs.		920 Gidr Taah. Hs.		921 Gider Taah. Kar.Hs.	
	23.232,21	50.000,00	1.364.656,71	1.364.656,71	50.000,00
		100.000,00	1.343.837,50	1.343.837,50	100.000,00
	23.232,21	150.000,00	2.708.494,21	2.708.494,21	150.000,00

Çizelge 4.4. 31/12/2005 Tarihli Genel Geçici Mizan

	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	Banka Hs.	70.363.461,18	10.033,35	70.353.427,83	
103	Veril. Çek.ve Öd.Em.Hs.	10.000,00	1.293.502,00		1.283.502,00
120	Gelirlerden Alacak.Hs.	83.009,83	53.715,29	29.294,54	
140	Kişiler. Alacaklar Hs.	131.918,83		131.918,83	
150	İlk Madde ve Malz. Hs.	62,83		62,83	
160	İş Av. ve Kr.Hs.r. Hs.	10.000,00		10.000,00	
161	Per. Avns. Hs.	2.000,00	1.800,00	200,00	
240	Mali Kur.Yat.Ser.Hs.	56.117,50		56.117,50	
252	Binalar Hs.	3.789.824,26		3.789.824,26	
253	Tes.Mak.ve Cih.Hs.	3.969,13		3,969,13	
254	Taşıtlar Hs.	6.000,00		6.000,00	
255	Demirbaşlar Hs.	4.000,00		4.000,00	
258	Yapıl.Ol.Yat.Hs.	1.507.128,00		1.507.128,00	
259	Yatırım Avansları Hs.	6.508.947,76	172.884,92	6.336.062,84	
320	Bütçe Eman. Hs.		456,90		456,90
322	Bütçe. Borçlar Hs	2.000,00	2.000,00	0,00	0,00
330	AlınanDep.VeTemHs.		604.494,07		604.494,07
333	Emanetler Hs.	33,35	77.137,51		77.104,16
360	Öden. Vergi ve Fon Hs		1.646.979,41		1.646.979,41
361	Öd. Sos.Güv.Kes. Hs.		1.516.301,40		1.516.301,40
362	Fonlar veya Diğ. Kamu.İd.AdıYap.Tah.Hs		3,00		3,00
500	Net Değer/Sermaye Hs.		77.063.704,37		77.063.704,37
600	Gelirler Hs.	102.536,44	102.536,44		
630	Giderler Hs.	69.153,99	69.153,99		
800	Bütçe Gelirleri Hs.		503.887,13		503.887,13
805	Gelir Yansıtma Hs.	503.887,13		503.887,13	
830	Bütçe Giderleri Hs.	1.576.173,12		1.576.173,12	

835	Gider Yansıtma Hs.		1.576.173,12		1.576.173,12
900	Gönder. Bütçe Öd. Hs	56.707.466,07	55.767.631,32	939.834,75	
901	Bütçe Ödenekleri Hs.		56.707.466,07		56.707.466,07
902	Bütçe Ödenek Har. Hs.	54.191.458,20		54.191.458,20	
905	Ödenekli Giderler Hs.	1.576.173,12		1.576.173,12	
910	Teminat Mektup. Hs.	23.232,21		23.232,21	
911	Tem. Mek. Emanet.Hs.		23.232,21		23.232,21
920	Gider Taahhütleri Hs.	150.000,00	2.708.494,21		2.558.494,21
921	GiderTaah.Karşılı.Hs.	2.708.494,21	150.000,00	2.558.494,21	
	TOPLAM	199.982.432,72	199.982.432,72	143.664.334,49	143.664.334,49

Dönem sonu işlemleri

24-	-----/-----	
	121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs.	29.294,54
	120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	29.294,54
25a	-----/-----	
	165 MDA Avans ve Krediler Hs.	10.200,00
	160 İş Avans ve Kredileri Hs.	10.000,00
	161 Per. Avns. Hs.	200,00
25b	-----/-----	
	906 MDA Kullanılacak Ödenekler Hs.	10.200,00
	907 MDA Ödenekler Hs.	10.200,00
	-----/-----	

Yeniden Değerleme Öncesi Aktif Değer : 4.000,00 *0,098 = 392,00 = 4.392,00

Birikmiş Amortisman (-) : 800,00 *0,098 = 78,40 = 878,40

26-	-----/-----	
	255 Demirbaşlar Hs.	392,00
	522 Yeniden Değerleme Farkları Hs.	313,60
	257 Birikmiş Amortisman Hs.	78,40
	-----/-----	
	4.392,00*0,2 =	878,40
	6.000,00*0,2 =	1.200,00
		<u>2.078,40</u>
27-	-----/-----	
	630 Giderler Hs.	2.078,00
	- Demirbaşlar :878,40	
	- Taşıtlar :1.200,00	
	257 Birikmiş Amortisman Hs.	2.078,00
	-----/-----	

28-	-----/-----	
	360 Ödenecek Vergi ve Fon.Hs.	1.646.979,41
	- Damga ve Karar pulu	
	- Gelir Vergisi	
	- KDV Tevikifatı	
	103 Ver. Çek ve Öd.Em Hs.	1.646.979,41
29-	-----/-----	
	361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	1.516.301,40
	- İşçi ücretleri sig.pir.	
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.	1.516.301,40
30-	-----/-----	
	362 Fonlar veya Diğ.Kamu.İd.İçin Yap.Tah.Hs.	3,00
	-Kefalet Aidatı.	
	103 Verilen Çekler ve Öd. Em.Hs.	3,00
31-	-----/-----	
	Tahakkuk Esaslı Sistemde kaydı yok.	
32-	-----/-----	
	Tahakkuk Esaslı Sistemde kaydı yok.	
33-	-----/-----	
	Tahakkuk Esaslı Sistemde kaydı yok.	
34-	-----/-----	
	901 Bütçe Ödenekleri Hs.	939.834,75
	901.25 Yıl Sonunda İptal Edilen Ödenek	
	900- Gönderilecek Bütçe Öd.Hs.	939.834,75
35-	-----/-----	
	901Bütçe Ödenekleri Hs.	56.707.466,07
	901.01 Bütçe Başlangıç Ödeneği	
	901Bütçe Ödenekleri Hs.	939.834,75
	901.25 Yıl Sonunda İptal Edilen Ödenek	
	902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı	54.191.458,20
	905 Ödenekli Giderler Hs.	1.576.173,12
36a-	-----/-----	
	800 Bütçe Gelirleri Hs.	503.887,13
	895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	503.887,13
36b-	-----/-----	
	895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	503.887,13
	805 Gelir Yansıtma Hs.	503.887,13
36c-	-----/-----	
	895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	1.576.173,12
	830 Bütçe Giderleri Hs.	1.576.173,12
36d-	-----/-----	
	835 Gider Yansıtma Hs.	1.576.173,12
	895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	1.576.173,12
37a-	-----/-----	
	600 Gelirler Hs.	102.536,44
	690 Faaliyet Sonuçları Hesabı	102.536,44
	-----/-----	

37b- -----/-----		
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı	69.153,99	
630 Giderler Hesabı		69.153,99
38- -----/-----		
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı	33.382,45	
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hs.	33.382,45	
-----/-----		

Dönem sonu defter-i kebirleri

103 Ver. Çek. Ve Öd.Em.Hs.	120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	121 Gel.Tak.Alcak.Hs.
1.293.502,00	83.009,83	50.579,88
1.646.979,41		3.135,41
1.516.301,40		29.294.54
3,00		
4.456.785,81	83.009,83	83.009,83
		29.294.54
160 İş Avans.ve Kr.Hs.	161 Pers. Avans.Hs.	165 MDA Av.ve Kr.Hs.
10.000,00	200,00	200,00
10.000,00	200,00	200,00
10.000,00	200,00	200,00
10.000,00	200,00	200,00
255 Demirbaşlar Hs.	257 Birikmiş Amort.Hs.	360 Öden. Ver.Ve Fon Hs.
4.000,00		2.156,40
392,00		
4.392,00		2.156,40
361 Öd.Sos.Güv.Kes.Hs.	362 Fonlar veya Diğ. Kamu.İd.Adı.Yap.Tah.Hs.	522 Yen. Değ.Fark.Hs.
1.516.301,40	3,00	3,00
1.516.301,40	3,00	3,00
1.516.301,40	3,00	3,00
590 Dönem Ol.Faal Son.Hs.	690 Faaliyet Son.Hs.	800 Bütçe Gelirleri Hs.
33.382,45	69.153,99	102.536,44
33.382,45	33.382,45	503.887,13
33.382,45	102.536,44	102.536,44
		503.887,13

805 Gelir Yansıtma Hs.		830 Bütçe Giderleri Hs.		835 Gider Yansıtma Hs.	
503.887,13	503.887,13	1.576.173,12	1.576.173,12	1.576.173,12	1.576.173,12
503.887,13	503.887,13	1.576.173,12	1.576.173,12	1.576.173,12	1.576.173,12
900 Gön. Büt. Öd. Hs.		901 Bütçe Öd. Hs.		902 Bütçe Öd.Hark.Hs.	
56.707.466,07	55.767.631,32 939.834,75	56.707.466,07 939.834,75	56.707.466,07 939.834,75	53.829.538,20 361.920,00	54.191.458,20
56.707.466,07	56.707.466,07	57.647.300,82	57.647.300,82	54.191.458,20	54.191.458,20
905 Ödenekli Giderler Hs.		906 MDA Kul.Öd.Hs.		907 MDA Ödenek Hs.	
1.576.173,12	1.576.173,12	10.200,00			10.200,00
1.576.173,12	1.576.173,12	10.200,00			10.200,00

Çizelge 4.5. 31/12/2005 Tarihli Kesin Mizanı

	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	Banka Hs.	70.363.461,18	10.033,35	70.353.427,83	
103	Veril. Çek.ve Öd.Em.Hs.	10.000,00	4.456.785,81		4.456.785,81
120	Gelirlerden Alacak.Hs.	83.009,83	83.009,83		
121	Gelir Tak.Alç.Hs.	29.294,54		29.294,54	
140	Kişiler. Alacaklar Hs.	131.918,83		131.918,83	
150	İlk Madde ve Malz. Hs.	62,83		62,83	
160	İş Av. ve Kr.Hs.r. Hs.	10.000,00		10.000,00	
161	Per. Avns. Hs.	2.000,00	1.800,00	200,00	
165	MDA Avans ve Kr. Hs.	10.200,00		10.200,00	
240	Mali Kur.Yat.Ser.Hs.	56.117,50		56.117,50	
252	Binalar Hs.	3.789.824,26		3.789.824,26	
253	Tes.Mak.ve Cih.Hs.	3.969,13		3,969,13	
254	Taşıtlar Hs.	6.000,00		6.000,00	
255	Demirbaşlar Hs.	4.392,00		4.392,00	
257	Birikmiş Amort.Hs.		2.156,40		2.156,40
258	Yapıl.Ol.Yat.Hs.	1.507.128,00		1.507.128,00	
259	Yatırım Avansları Hs.	6.508.947,76	172.884,92	6.336.062,84	
320	Bütçe Eman. Hs.		456,90		456,90
322	Bütçe. Borçlar Hs	2.000,00	2.000,00		
330	AlınanDep.VeTemHs.		604.494,07		604.494,07
333	Emanetler Hs.	33,35	77.137,51		77.104,16
360	Öden. Vergi ve Fon Hs	1.646.979,41	1.646.979,41		
361	Öd. Sos.Güv.Kes. Hs.	1.516.301,40	1.516.301,40		
362	Fonlar veya Diğ. Kamu.İd.AdıYap.Tah.Hs	3,00	3,00		
500	Net Değer/Sermaye Hs.		77.063.704,37		77.063.704,37
522	Yen. Değ. Farkları Hs.		313,60		313,60
590	Dönem Ol.Faal.Son.Hs.		33.382,45		33.382,45

600	Gelirler Hs.	102.536,44	102.536,44		
630	Giderler Hs.	67.075,99	67.075,99		
690	Faal.Son. Hs.	102.536,44	102.536,44		
800	Bütçe Gelirleri Hs.	503.887,13	503.887,13		
805	Gelir Yansıtma Hs.	503.887,13	503.887,13		
830	Bütçe Giderleri Hs.	1.576.173,12	1.576.173,12		
835	Gider Yansıtma Hs.	1.576.173,12	1.576.173,12		
895	Bütçe Uyg. Sonuçları Hs.	2.080.060,25	2.080.060,25		
900	Gönder. Bütçe Öd. Hs	56.707.466,07	56.707.466,07		
901	Bütçe Ödenekleri Hs.	57.647.300,82	57.647.300,82		
902	Bütçe Ödenek Har. Hs.	54.191.458,20	54.191.458,20		
905	Ödenekli Giderler Hs.	1.576.173,12	1.576.173,12		
906	MDA Kullan.Öd.Hs.	10.200,00		10.200,00	
907	MDA Ödenekler Hs.		10.200,00		10.200,00
910	Teminat Mektup. Hs.	23.232,21		23.232,21	
911	Tem. Mek. Emanet.Hs.		23.232,21		23.232,21
920	Gider Taahhütleri Hs.	150.000,00	2.708.494,21		2.558.494,21
921	GiderTaah.Karşılı.Hs.	2.708.494,21	150.000,00	2.558.494,21	
	TOPLAM	265.210.375,27	265.210.375,27	84.820.324,18	84.820.324,18

Çizelge 4.6 İl Özel İdaresinin 31.12.2005 Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
<u>I.DÖNEN VARLIKLAR</u>	66.078.118,22	<u>III.KISA VAD. YAB. KAYNAK.</u>	682.055,13
<u>10 Hazır Değerler</u>	65.906.642,02	<u>32 Faaliyet Borçları</u>	456,90
102 Bankalar Hs.	70.353.427,83	320 Bütçe Emanetleri Hs.	456,90
103 Ver.Çek.Öd.Em.Hs.(-)	4.446.785,81		
<u>12 Faaliyet Alacakları</u>	29.294,54	<u>33 Emanet Yabancı Kay. Hs.</u>	681.598,23
121 Gelirlerden Tak.Alc.Hs.	29.294,54	330 Alınan Dep.ve Tem.Hs.	604.494,07
		333 Emanetler Hs.	77.104,16
<u>14 Diğer Alacaklar</u>	131.918,83	<u>IV.ÖZ KAYNAKLAR</u>	77.097.400,42
140 Kişilerden Alacaklar Hs.	131.918,83	<u>50 Net Değer</u>	77.063.704,37
		500 Net Değer Hesabı	77.063.704,37
<u>15 Stoklar</u>	62,83	<u>52 Yeniden Değerle. Fark. Hs.</u>	313,60
150 İlk Madde ve Malzeme	62,83	522 Yeniden Değ.Fark.Hs.	313,60
<u>16 Ön Ödemeler</u>	10.200,00	<u>59 Dönem Faaliyet Sonuçları</u>	33.382,45
165 MDA Av ve Kr. Hs.	10.200,00	590 Dönem Olum.Faal.Son. Hs.	33.382,45
<u>II.DURAN VARLIKLAR</u>	11.701.337,33		
<u>24 Mali Duran Varlıklar</u>	56.117,50		
240 Mali Kur.Yat.Ser.Hs.	56.117,50		
<u>25 Maddi Duran Varlıklar</u>	11.645.219,83		
252 Binalar Hs.	3.789.824,26		
253 Tesis. Mak ve Cih. Hs	3.969,13		
254 Taşıtlar Hs.	6.000,00		
255 Demirbaşlar Hs.	4.392,00		
257 Birikmiş Amortisman. Hs.(-)	2.156,40		
258 Yapılmakta Olan Yat.Hs.	1.507.128,00		
259 Yatırım Avans. Hs.	6.336.062,84		
AKTİF TOPLAMI	77.779.455,55	PASİF TOPLAMI	77.779.455,55
NAZIM HESAPLAR		NAZIM HESAPLAR	
<u>90 Ödenek Hesapları</u>	10.200,00	<u>90 Ödenek Hesapları</u>	10.200,00
906 MDA Kullanılacak Öd.Hs.	10.200,00	907 MDA Ödenekler Hs.	10.200,00
<u>91 Nak.Dışı Tem.ve Kiş.Ait MK Hs.</u>	23.232,21	<u>91 Nak.Dışı Tem.ve Kiş.Ait MK Hs</u>	23.232,21
910 Teminat Mektupları Hs.	23.232,21	911 Tem. Mek. Emanetleri Hs.	23.232,21
<u>92 Taahhüt Hesapları</u>	2.558.494,21	<u>92 Taahhüt Hesapları</u>	2.558.494,21
921 Gider Taah.Karş.Hs.	2.558.494,21	920 Gider Taah.Hs.	2.558.494,21
NAZIM HESAPLAR TOPLAMI	2.591.926,42	NAZIM HESAPLAR TOPLAMI	2.591.926,42
GENEL TOPLAM	80.371.381,97	GENEL TOPLAM	80.371.381,97

4.3.2.1.Faaliyet sonuçları tablosu

Faaliyet raporu, bir faaliyet döneminde elde edilen gelirleri, yapılan giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerle ilişkin işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren bir mali rapordur. Bütün gelir ve giderler tahakkuk tarihleri itibariyle kayda alınır ve tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet tablosunda gösterilir.Faaliyet raporu dönem sonu işlemleri yapıldıktan sonra tahakkuk esasına göre kaydedilen dönem faaliyet gelir ve gider hesaplarının karşılaştırılması suretiyle hazırlanır.¹⁴⁴

Çizelge 4.7 Faaliyet Sonuçları Tablosu

GİDERLER		GELİRLER	
Tedavi Yolluğu	373,00	Kişilerden Alacak	5.300,00
İlac Bedelleri	2.000,00	Taşocakları Harcı	232,10
Memur Maaşları	64.702,99	Taşınmaz Mal Diğ.Gel.	7.270,56
Amortisman Giderleri	2.078,00	Vergi Zam ve Cezalar	103,75
		Dosya Bedelleri	30,00
		Kişi Borçları	1.787,50
		Yakıt Bedelleri	4.802,70
		Kira Geliri	83.009,83
Giderler Toplamı	<u>69.153,99</u>	Gelirler Toplamı	<u>102.536,44</u>
Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu	33.382,45		

4.3.2.2.Bütçe uygulama sonuçları tablosu

Bu tablo, bir mali yılın bütçe uygulaması sonucunda elde edilen bütçe gelirleri ve yapılan bütçe giderlerini gösterir. Bütçe uygulama sonuçları tablo, dönem sonu ve mahsup dönemi işlemleri yapıldıktan sonra bütçe gelirleri, bütçe giderlerinin bütçe uygulama sonuçları hesabında karşılaştırılması suretiyle hazırlanır.¹⁴⁵

Çizelge 4.8 Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

¹⁴⁴ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Erişim tarihi: 17 Kasım 2009. <http://www.muhasibat.gov.tr/yayin/docs/pilot5.doc>.

¹⁴⁵ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Erişim tarihi: 17 Kasım 2009. <http://www.muhasibat.gov.tr/yayin/docs/pilot5.doc>.

GİDERLER		GELİRLER	
Tedavi Yolluğu	373,00	Kişilerden Alacak	5.300,00
Yedek Parça Alımı	1.969,13	Taşocakları Harcı	232,10
Yatırım Gideri	1.507.128,00	Taşınmaz Mal Diğ.Gel.	7.270,56
İlac Bedelleri	2.000,00	Vergi Zam ve Cezalar	103,75
Memur Maaşları	64.702,99	Kiralar	53.715,29
		Dosya Bedelleri	30,00
		Kişi Borçları	1.787,50
		Yakıt Bedelleri	4.802,70
		Geçmiş Aylar Gelir Tahak.	430.645,23
	1.576.173,12		503.887,13
Bütçe Açığı	1.072.285,99		

4.3.2.3. Uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi

2005 yılı Kasım ayı devir listesine göre yapılan açılış kaydı incelendiğinde görüleceği gibi nakit esaslı sistemde yer alan 08 Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı yerine, tahakkuk esaslı sistemde 160 İş Avans ve Kredileri Hs. ile 161 Personel Avans. Hesabı kullanılmıştır. Nakit esaslı sistemde kullanılan 34 Sermaye Teşkili ve 35 İştirakler Hesabı yerine ise tahakkuk esaslı sistemde 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermaye Hesabı kullanılmıştır. Yine nakit esaslı sistemde 37 Taşınır Mallar Hesabı ile 17 Emanetler Hesabında yer alan tutarlar tahakkuk esaslı sistemde ayrıntılı olarak ele alınarak taşınır mallar, 253 Tesis Makine ve Cihazlar, 254 Taşıtlar ve 255 Demirbaşlar hesaplarına, emanetlerde 330 Alınan Depozito ve Teminatlar, 333 Emanetler, 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar ve 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesaplarına ayrı ayrı kaydedilmiştir. Ayrıca nakit esaslı sistemde 30 Gelir Tahakkuklarından Borçlular ve 31 Takipli Borçlar hesaplarında yer alan tutarlar tahakkuk esaslı sistemde gelir hesabının yansıtma hesabı olan 800 Bütçe Gelirleri hesabına kaydedilmektedir.

Uygulamanın devamına bakıldığında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilişkin kayıtlarda gelir ve gider yansıtma hesaplarının kullanıldığı görülmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde devlete ait duran varlıklar, alacaklar gibi tüm varlıklar; borçlar ve girişilen taahhütler gibi tüm yükümlülükler muhasebe sistemi içerisinde yer almakta, yani devletin faaliyetlerine ilişkin tüm işlemler muhasebe sistemi içerisinde izlenmektedir. Nakit esaslı muhasebe sistemi ise yalnızca bütçe açısından

gelir ve gider sayılan unsurları ele almaktadır. İşte bütçe açısından gelir ve gider kabul edilen unsurlar ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından gelir ve gider sayılan unsurlar arasında uyumlaştırma yansıtma hesapları aracılığı ile sağlanmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde yansıtma hesaplarının yanı sıra varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevini yüklediği işlemleri kayıt altına alan nazım hesap grubu kayıtları da yapılmıştır. Uygulama incelendiğinde nazım hesap gurubunda özellikle ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderleri ile ödeneğine iade edilmesi bildirilen tutarların izlenmesi için kullanılan 905 Ödenekli Giderler Hesabı tüm gider hesaplarının ardından kullanıldığı görülmektedir

Uygulama incelemeye devam edildiğinde 18. maddede nakit esaslı sistemin en önemli sakıncalarından olan ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilememesi ele alınmıştır. Söz konusu bu sıkıntının giderilebilmesi için tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı kullanılmıştır.

Uygulamamızda dönem sonu kayıtlarına baktığımda 25-26-27. maddelerde nakit esaslı sitemde kayıt yapılmadığı görülmektedir. Bunun nedeni 25. maddede mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler kayıt altına alınmakta nakit esaslı sistemde mahsup dönemine aktarılan tutarlara ilişkin bir dönem sonu kaydı bulunmamakta bu tutarlar mizanda avans hesaplarında görünmekte bir sonraki yıl açılış kaydında mahsup dönemi 10 MDA Bütçe İçi Avans ve Krediler Hs. kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise, hem avanslar çeşitlerine göre farklı hesap guruplarında toplanmakta hemde dönem sonunda 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı ile kapatılmaktadır.

26. maddede yeniden değerlendirme işlemi ve 27. maddede de amortisman ayırma işlemi yapılmış nakit esaslı muhasebe sisteminde maddi ve maddi olamayan duran varlıklar muhasebe dışı izlendiğinden bu işlemlere ilişkin kayıtlar yapılmamıştır.

Yine nakit esaslı sistemde yer alan ay sonu kapatma işlemleri tahakkuk esaslı sistemde söz konusu olmadığından 31-32-33. maddelerde yer alan kapatma kayıtları tahakkuk esaslı sistemde yapılmamış, 34. maddeden sonra dönem sonu kayıtları yapılarak kapatma işlemleri tamamlanmış, Kesin mizan, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu hazırlanmıştır.

Yukarda da değinildiği gibi uygulamada önce nakit esasına göre sonrada tahakkuk esasına göre yapılan kayıtlar arasındaki fark esas olarak gelir ve gider hesaplarından kaynaklanmaktadır. Gelir ve gider hesapları açısından bakılırsa, kayıtlarda da görüldüğü gibi nakit esaslı muhasebe sisteminde fiili bir nakit hareketi olduğunda, “Bütçe Gelirleri” ya da “Bütçe Giderleri” hesaplarına kayıt yapılmaktadır.

Nakit esaslı muhasebe sistemi bize yalnızca bütçe sonuçlarını vermektedir. Bütçe işlemleri açısından nakit, faaliyet işlemleri açısından tahakkuk esaslı olan muhasebe sisteminde ise gelir ve gider tahakkuk ettiğinde hesaplara alınmaktadır.

Nakit esaslı muhasebe sistemi ile elde edilen verilerden yalnızca devletin bütçe sonuçlarını görmek mümkün olurken, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde faaliyet sonuçlarını da görmek mümkündür. Söz konusu sistemdeki “600 Gelirler Hesabı” ve “630 Giderler Hesabı” devletin faaliyet sonuçlarının görülmesini sağlar. Nakit esaslı sistemde, vadeye göre bir sınıflandırma olmaması nedeniyle yapılan gelir ve giderler, tahsilat ya da ödeme fiilen yapıldığı anda o yılın bütçesine kaydedilmekte, hesaplarda vadeye göre bir ayırımın yapılmamış olması, yapılan gelir ve giderin tümüyle o yılın hesaplarına yansımaya sebep olmakta, dolayısıyla o yılın bütçe sonuçlarında dengesiz artışlar ve azalışlar olmaktadır. Uygulamada da görüldüğü gibi nakit esaslı sistemin, faaliyet sonuçlarını göstermemesi, bütçe sonuçlarına göre borçlanmayı gerektirmektedir. Bu durum ise gereğinden fazla borçlanmaya sebebiyet vermektedir. Görüldüğü gibi, nakit esaslı sistem sonuçları, devletin gereksiz yere faiz yükünün altına girmesine neden olarak para politikasını etkilemektedir. Uygulanmakta olan sistem sayesinde devlet, gelir ve giderlerini doğru ve net olarak görebilmekte, borçlanmayı elde edilen faaliyet sonuçlarına göre yaparak gereğinden fazla borçlanıp gereksiz faiz yükü altına girmenin önüne geçilmektedir.

Nakit esaslı muhasebe sisteminde maddi ve maddi olamayan duran varlıklar muhasebe dışı izlendiğinden, demirbaş eşya defterine kayıtlı olan bilgisayar ve taşıtlar için yeniden değerlendirme ve amortisman ayırma işlemi yapılmamakta, oysa tahakkuk esaslı sistemde yeniden değerlendirme yapılarak bilançoda bilgisayar ve taşıtların gerçek değerleri ile görünmeleri sağlanmakta ve amortisman payları hesaplanarak faaliyet giderlerine yansıtılmaktadır.

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, Bütçe Gelirleri ve Bütçe Giderleri hesapları dönem sonunda açık kalmakta, tahakkuk esaslı sistemde ise, dönem sonunda bu

hesapların bakiyeleri Bütçe Uygulama Sonuçları hesabına aktararak bütçe açığı veya fazlası olup olmadığı tespit edilmektedir. Nakit esaslı sistemde yalnızca bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedildiğinden dönem sonunda sadece bütçe uygulama sonuçları elde edilmekte, tahakkuk esaslı sistemde ise, gelir ve giderler hem bütçe hem de muhasebe açısından ele alındığından bütçe uygulama sonuçlarının yanı sıra dönem faaliyet sonuçları da ortaya konulmaktadır.

SONUÇ

Devlet muhasebesi bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak ileriye yönelik rasyonel ve sağlıklı kararlar alınmasında en önemli rolü üstlenmektedir. Dolayısıyla devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlayarak mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutmak ve herkes tarafından anlaşılabilir bir şekilde raporlamak devlet muhasebesinin temel görevidir. Ancak 2004 yılına kadar kullanılmakta olan nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin bu unsurları sağlayabildiğini söylemek mümkün değildir. Bu nedenle bu sistemin yetersiz kaldığı noktalar göz önünde bulundurularak devlet muhasebe sisteminde reforma gidilmesine ilişkin çalışmalar başlatılmıştır.

Reform kapsamında 2002 yılında pilot uygulamalar yapılmış ve hazırlanan hesap planı ile uluslararası sınıflandırmalara uygun mali raporlar üretebildiği, verilerin kurumlar bazında bir araya getirilebildiği ve kurumsal olarak sınıflandırılmış raporlar üretilbildiği görülmüştür.

Bu çalışmalar sonrasında 2003 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş için “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmıştır. Daha sonra 2004 yılında “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur. İki yıl boyunca yürürlükte kalan yönetmelik 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında bazı değişikliklere uğramış, bu kanun gereğince tüm kamu kesimini kapsamayı amaçlayan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.

Devlet muhasebe sisteminde yapılan bu düzenlemeler ile nakit esaslı muhasebe sistemi tam anlamıyla bırakılmamıştır. Günümüzde uygulanmakta olan sistem, muhasebe sisteminde bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre, faaliyetler açısından tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. İki sistem arasındaki bağlantının kurulması ve tahakkuk esaslı ile muhasebe raporları, nakit esaslı ile bütçe raporları üretilmesi için yansıtma hesapları kullanılmaktadır. Tahakkuk esasında giderler, bir devlet borcu gerçekleştiğinde, gelirler de tahakkuk ettiğinde kaydedilmektedir. Bu kayıt yöntemiyle devlet, varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili bilgileri tam ve zamanında kayıt altına alabilmekte, bütçe ve faaliyet sonuçlarının gerçek borç ve alacağı net olarak vermesi mümkün olmaktadır.

Bu sistemde ayrıca maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap planına eklenerek, kayıtlara alınmakta ve böylece devletin zimmetinde olan varlıklar takip edilebilmekte, devlet malvarlığındaki artış ve azalışlar net olarak görülebilmektedir.

Yapılan düzenlemelerle birlikte devlet muhasebesi, muhasebeden beklenen işlevleri yerine getirebilecek duruma gelmiştir. Kamuda muhasebe birliği sağlanmış ve saymanlıkların hesapları bir merkezde toplulaştırılabilir hale gelmiştir. Devlet muhasebesinde devlet mallarının izlenmesi, büyük bir reformu ifade etmektedir ve saydamlığın sağlanması için büyük bir adımdır. Artık istenilen detayda bilgi üretilmekte, yeni hesap planının da katkılarıyla gelir ve giderler istenilen düzeyde detaylandırılarak mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanır hale gelmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin sağladığı bu faydaların yanı sıra uygulamada bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunların en başında maddi duran varlıkların değerlemesi gelmektedir. Maddi duran varlıkların değerlemesinde iki husus önem kazanmaktadır. Bu hususlardan biri duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi; diğeri ise, duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır. Bu sıkıntıların ortadan kaldırılabilmesi için yayınlanan 16. muhasebe standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Söz konusu standarda rağmen maddi duran varlıkların değerlemesi halen karşılaşılan en önemli sorundur. Devletin elinde çok miktarda birikmiş maddi duran varlık mevcut olduğundan bunların envanterinin yapılıp değerlerinin tespit edilmesi ve hesaplara alınması oldukça zor ve zaman alıcı bir iştir. Sanat eserleri ve tarihi eserler gibi değerlerinin tespitinde büyük sıkıntılar yaşanan maddi duran varlıklar söz konusu olduğunda bu zorluk daha da büyümektedir. Bu nedenle sanat eserleri ve tarihi eserler gibi varlıklar için ayrı bir düzenleme yapılarak, idarelerin maddi duran varlıklarının, özellikle taşınmazlarının değer tespitine ilişkin olarak daha ayrıntılı düzenlemeler yapılmasının ve bu düzenlemelerin uygulamasına yönelik seminerlerle, personellere eğitim verilerek uygulamaya geçilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Bir diğer sorun, kamu idarelerince geçici olarak elde tutulan 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 kullanılan, 11 Menkul Kıymet ve Varlıklar hesap grubu içinde, değer düşüklüğü hesabının yer almayışıdır. Menkul kıymetlerin değer düşüşlerinin kayda alınmaması, gerçek değerlerinin tespit edilmesini güçleştirmekte ve mali tabloların gerçeği yansıtmasına engel olmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin temel sebeplerinden biri olan, doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesinin sağlanması ilkesinin tam olarak gerçekleştirilmesi isteniyorsa, bu hesap gurubu içerisinde mutlaka değer düşüklüğü hesabına yer verilerek, menkul kıymet değer düşüklükleri için karşılık ayrılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Diğer bir sorun, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen ve faaliyet dönemi içinde tahsili öngörülen her türlü vergi, resim, harç, prim ve benzeri gelirleri ile mal veya hizmet satış gelirlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacakların izlenmesi için kullanılan 12 Faaliyet Alacakları hesap grubundan kaynaklanmaktadır. Bu hesap grubu içerisinde yer alan 120 Alıcılar Hesabıyla, mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen; vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, sermaye gelirleri, prim ve benzeri gelirler, bağış ve yardım alacakları, mal veya hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan alacaklar ve duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinler izlenmektedir. Ancak aynı hesap grubu içerisinde yer alan 128 Şüpheli Alacaklar Hesabıyla yalnızca, kamu

idarelerinin mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacaklar izlenmektedir.

Yani mal ve hizmet satış faaliyetleri dışında örneğin bir gayrimenkul satışından kaynaklanan bir alacağın şüpheli hale gelmesi halinde bu hesaba kayıt yapılamayacağı gibi hesap planında bu durumda kayıt yapılacak her hangi bir hesapta düzenlenmemiştir. Bu durum idarelerin şüpheli alacaklarının doğu bir şekilde kayıt altına alınarak karşılık ayrılmasına engel olmaktadır. Bu sıkıntılara son verilebilmesi için hesap planında yeni bir düzenlemeye gidilerek ya 128 Şüpheli Alacaklar Hesap kapsamının devletin tüm alacaklarını kapsayacak şekilde genişletilmesine ya da yeni hesaplar ihdas edilmesine ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak, devlet muhasebe sisteminde yapılan değişikliklerle kamuda muhasebe birliği sağlanarak, saymanlık hesapları bir merkezde toplanmış, doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesine imkân veren mali raporlar sayesinde şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine işlerlik kazandırılmıştır. Bu sayede kamu yönetimine duyulan güven artmış, kaynakların kullanımında etkinlik ve verimlilik sağlanmıştır.

Aynı zamanda kamuda, özel kesim muhasebesine paralel bir muhasebe sistemi oluşturularak ulusal ekonominin tüm sektörlerinin muhasebe uygulamaları ve mali raporlarında birlik sağlanılmıştır. Yalnız kamu ve özel kesim birliği sağlanılmakla kalmayıp üyelik sürecinde AB ile entegrasyon ve diğer uluslararası kuruluşlarla uyumda sağlanılmıştır.

Daha etkin bir mali yönetime geçilmesini sağlayan ve devlet muhasebe sisteminde köklü değişiklikler getiren tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş sürecinde birtakım sorunlarla karşılaşmıştır ve bundan sonraki süreçte de sorunlar yaşanılması kaçınılmazdır. Ancak yapılan düzenlemelerle birlikte devlet muhasebesi, muhasebeden beklenen işlevleri yerine getirebilecek duruma gelmiştir. Kullanılan bu sistem zaman içerisinde uygulamadaki eksikliklerin giderilmesi ve personelin bilgi birikimindeki artışla sisteme daha iyi uyum sağlamasıyla daha etkin bir hale gelerek, kendisinden beklenen faydaları tam olarak yerine getirecektir.

KAYNAKLAR

- AKARÇAY, Vural, Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 330–563, İstanbul, 1980.
- ATAMAN, Başak ve AKAY, Hüseyin, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2004.
- AKDENİZ, Gıyas. Devlet Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi Yay. No:360, İktisat Fakültesi Neşriyatı No:40, İstanbul, 1948
- AKMUT, Özdemir. Türkiye’de Devlet Muhasebesi, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:170, Baylan Mat., Ankara, 1973. No:170
- ARICA, Ayşegül, Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2002.
- BULUTOĞLU Kenan ve KURTULUŞ Erciş, Bütçe ve Kamu Harcamaları, Kent Basımevi, İstanbul 1981.
- COŞKUN, Gülay, Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi, Turhan Kitapevi, Ankara, 2000.
- ÇALIŞ, Ercan. Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları, Analiz Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Maya Matbaacılık, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005
- Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (Mülga), 19/11/2003 tarihli 25294 sayılı Resmi Gazete, Madde 1
- Devlet Planlama Teşkilatı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000,
- DİŞLİ, Mustafa. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2004
- , ve KIZILKAYA, Eyüp. Çözümlü Devlet Muhasebesi, Mukder Yayınları, Ankara 2000.
- DUMAN, Ömer, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl.23, Sayı:275, Ankara, Temmuz 2004.
- EDİZDOĞAN, Nihat. Kamu Bütçesi. Ekin Kitabevi, Bursa 1995.
- GAZİOĞLU, Pelin. Nakit Esaslı Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üni., 2007.

- GİRAY, Adil. Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Gazi Kitabevi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1997.
- GÖKÇEN, Gürbüz. Devlet Muhasebesi. Türkmen Kitabevi, İstanbul 2003.
- GÜL, Hüseyin Engin, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üni, Ankara, 2008.
- GÜLSEN, Hamdi, HASTÜRK, Mesut, KARAARSLAN, Erkan, KERİMOĞLU, Baki, KIZILKAYA, Eyüp, KULAKSIZ, Haydar, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. No:10, Ankara,2006.
- , Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesapları, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 25, Temmuz-Eylül 2004
- , “Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Yazılım Çalışmaları”. Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:5, Sayı:18, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ekim- Aralık 2002
- GÜNEŞ, İsmail. “Bütçe Hesaplarının Kapatılması, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/jestiyon>. Erişim Tarihi: 19 Nisan 2009
- GÜVEMLİ, Oktay, Muhasebe Tarihi, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Day.Vak. Yay., No:1, İstanbul, 1995.
- Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planlarına İlişkin Genel Tebliği 3- Detaylı Hesap Planı Sınıflandırması, Sayı: 2006–1 (7 Ekim 2006 tarih ve 26312 sayılı Resmi Gazete).
- İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği, 01/10/1995 tarihli, 22421 Mükerrer sayılı Resmi Gazete
- HİLLİER, D. R. “Nakitten Tahakkuka Kanada Deneyimi”. Çev.:A.Ugur Cebeci, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Kış 1999
- KALMIŞ, Halis. “Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları”. Kamu Maliyesine Yeni Bakış,2006
- KARAARSLAN, Erkan, Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Türmob Yayınları. Kasım, 2005.

- , “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”. Mali Kılavuz Dergisi, Ocak Mart 2002, Yıl:4.
- , Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. <http://www.sgb.gov.tr>. Erişim Tarihi 18.06.2009
- KAYA, Uğur. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, <http://www.tmsk.org.tr> Erişim Tarihi: 23.06.2009.
- KERİMOĞLU, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:15, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002.
- , Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı, Mali Kılavuz Dergisi, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yıl:1, Sayı:2, Sonbahar 1998
- , ve Kızılkaya v.d., “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi- Mahalli İdareler İçin”. Birinci Kitap, Ahsen Film Yayım, Ocak 2006
- KIZILKAYA, Eyüp v.d, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolleri Derneği, Ankara, 2006
- , Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz - Eylül 2002.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara, Kasım 2002.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara, Kasım, 2002.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Mayıs 2003, Ankara, 2003. <http://www.muhasabat.gov.tr/yayin/pilot.php>. Erişim Tarihi: 17/11/2009
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 30/12/2006 tarih 26392 3.Mükerrer sayılı Resmi Gazete
- ÖRTEN, Remzi. KAVAT, Hasan. KARAPINAR, Aydın. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS. Ankara, Gazi Kitapevi, Mart 2007
- POLAT, Necip. Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği. Sayıştay Dergisi, 2003, Sayı: 49.

- ŞAHİN, Niyazi, Devlet Muhasebesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1968
- Sayıştay Başkanlığı, 2005 Hazine İşlemleri Raporu, Ankara, 2005
- Sayıstay, “2002 Yılı Hazine İşlemleri Raporu Özeti”, Sayıstay Dergisi, Sayı:50–51, Temmuz Aralık 2003.
- SEVİLENGÜL, Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Eylül 2005.
- SİPAHİ, Barış. YANIK, Serhat, Devlet Muhasebesi, Nobel Basımevi, İst. 2007
- SOYLU, Hülya. Uluslararası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Yönetiminde Önemi, Uzmanlık Tezi, Mayıs 2004.
- SÖYLER, İlhami. Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi, T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/368, Ankara 2005.
- TAFLAN, Ş. Gür. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum 2008.
- TAŞDEMİR, Galip. Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları, XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, Türmob Yayınları, İstanbul 2002.
- TURAN, Aslı. Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş. Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara 2006
- TÜGEN, Kamil, Devlet Bütçesi, Anadolu Matbaası, İzmir 1999
- YANIK, S.Sebahat. Türkiye’ deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması. Doktora Tezi, Ankara, 2000
- YILDIRIM, Zuhale ve Çetinkaya, Özhan. Devlet Muhasebesi, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2006.
- , Devlet Muhasebesi, Bursa 1999.
- YÜKÇÜ, Süleyman. İÇERLİ, M.Yılmaz. UĞURLU, Gülşah. TMS–23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, Nisan 2008,

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://ekutup.dpt.gov.tr> (Erişim Tarihi 19.09.2009)

<http://www.erkankaraarslan.org> (Erişim Tarihi 04.12.2009)

<http://idari.cu.edu.tr> (Erişim Tarihi 19.04.2009)

<http://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi 13.05.2009)

<http://www.muhasabat.gov.tr> (Erişim Tarihi 17.11.2009)

<http://www.sgb.gov.tr> (Erişim Tarihi 18.06.2009)

<http://www.tmsk.org.tr/> (Erişim Tarihi 23.06.2009)

<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>; Erişim Tarihi: 19/09/2009

<http://www.tmsk.org.tr> Erişim Tarihi:15.12.2009

EKLER

EK-1: Mahalli İdareler Hesap Planı

Aktif Hesaplar

1 Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

- 100 Kasa Hesabı
- 101 Alınan Çekler Hesabı
- 102 Banka Hesabı
- 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 104 Proje Özel Hesabı
- 105 Döviz Hesabı
- 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
- 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

- 117 Menkul Varlıklar Hesabı
- 118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

- 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
- 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı
- 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

13 Kurum Alacakları

- 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

- 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 153 Ticari Mallar Hesabı
- 157 Diğer Stoklar Hesabı

16 Ön Ödemeler

- 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
- 161 Personel Avansları Hesabı
- 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
- 164 Akreditifler Hesabı
- 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
- 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı 197 Sayım Noksanları Hesabı

2 - Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

23 Kurum Alacakları

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3 - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

300 Banka Kredileri Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

333 Emanetler Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksit. Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 -Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar

400 Banka Kredileri Hesabı

403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47 Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

5 - Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer/Sermaye Hesabı

51 Değer Hareketleri

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

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 (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

6 - Faaliyet Hesapları

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

8 -Bütçe Hesapları**80 Bütçe Gelir Hesapları**

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 - Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9 - Nazım Hesaplar**90 Ödenek Hesapları**

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

EK-2: 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetveller

(I) SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyşleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği

- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 47) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 59) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

(II) SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi

- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi

- 56) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Kastamonu Üniversitesi
- 58) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Düzce Üniversitesi
- 59) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Uşak Üniversitesi
- 61) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Rize Üniversitesi
- 62) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Erzincan Üniversitesi
- 64) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Aksaray Üniversitesi
- 65) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Giresun Üniversitesi
- 66) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Hitit Üniversitesi
- 67) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Bozok Üniversitesi
- 68) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Adıyaman Üniversitesi
- 69) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Ordu Üniversitesi
- 70) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Amasya Üniversitesi
- 71) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Sinop Üniversitesi
- 74) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Siirt Üniversitesi
- 75) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Nevşehir Üniversitesi
- 76) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Karabük Üniversitesi
- 77) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bilecik Üniversitesi
- 81) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Kırklareli Üniversitesi
- 83) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bingöl Üniversitesi
- 85) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Batman Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi

- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 11) Orman Genel Müdürlüğü
- 12) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 13) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 14) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 15) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 16) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 17) Türk Akreditasyon Kurumu
- 18) Türk Standartları Enstitüsü
- 19) Millî Prodüktivite Merkezi
- 20) Türk Patent Enstitüsü
- 21) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 22) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 23) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 24) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 25) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 26) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 27) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 28) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 29) **(Ek: 28/9/2006-5548/36 md.)** Kamu Denetçiliği Kurumu
- 30) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 31) **(Ek: 21/9/2006-5544/31 md.)** Meslekî Yeterlilik Kurumu

(III) SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Telekomünikasyon Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL
(Değişik: 16/5/2006-5502/42 md.)
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

- 1- Sosyal Güvenlik Kurumu
- 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

ÖZGEÇMİŞ

1977 yılında Erzurum’da doğdu. İlk, orta ve lise öğretimini Erzurum’da tamamladıktan sonra 1997 yılında Atatürk Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümünü, 2001 yılında Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümünü bitirdi. Daha sonra Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladı. 1999 yılında yapılan Kamu Personeli Seçme Sınavını kazanarak 2000 yılında memuriyete başladı. Memuriyeti boyunca Satın alma Şefliği ve Personel Müdürlüğü görevlerinde bulundu. 2007 yılında TODAİE tarafından yapılan sınavlarda başarılı olarak Avrupa Birliği ve İçişleri Bakanlığınca Yerel Yönetim Reform Programı Destek Projesi Kapsamında verilen “Yerel Yönetim Mali Danışmanlığı Temel ve Uygulamalı Eğitim” Programına katılarak “Yerel Yönetim Mali Danışmanı” sertifikası aldı.

Halen Erzurum İl Özel İdaresi Mali İşler Daire Başkanlığı bünyesinde Strateji Geliştirme Müdürü olarak görev yapmaktadır. Evli ve 1 çocuk annesidir.