

**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE BİLİM DALI**

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ  
YENİLİKLER VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Hüseyin Engin GÜL**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Remzi ÖRTEN**

**Ankara-2008**

Hüseyin Engin GÜL tarafından hazırlanan “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” başlıklı bu çalışma, 04.02.2008 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim / Muhasebe bilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof.Dr.Remzi ÖRTEN (Danışman)

Doç.Dr. Aydın KARAPINAR

Yrd.Doç.Dr. Yiğit ÖZBEK

## ÖNSÖZ

Kamunun ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin zamanında doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilmesi, bunların yorumlanarak analizinin yapılması ve üretilen mali tabloların karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi ile elde edilen mali tablolar, yöneticilerin etkili ve doğru kararlar almalarını sağlamanın yanında onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de vazgeçilmez bir rol oynar.

Devlet Muhasebesi alanındaki reform çalışmaları, Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmalarının 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini sağlamak amacıyla sistemli bir şekilde başlamış ve saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulmasıyla çalışmalar ivme kazanmıştır. 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuştur. 2002 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanmıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçilebilmesi için, genel yönetim kapsamına dahil idareler için muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartlar ve çerçeve hesap planını kapsayan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 08.06.2005 tarih 25839 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiş, hemen akabinde mahalli idarelerin muhasebe uygulamalarını belirleyen ve genel yönetim muhasebe yönetmeliğini esas alarak çıkarılan “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” 10.03.2006 tarih 26104 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yine genel bütçeli idarelerin muhasebe esaslarını düzenleyen “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” 31.12.2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak 30.12.2006 tarih 26392 sayılı resmi

gazete yayınlanan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin” yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

2006 yılından itibaren genel yönetim kapsamındaki tüm idarelerde uygulanan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi devletin tüm mali işlemlerinin kayıt altına alınmasını sağlamasıyla kendine özgü bir yapısı vardır. Bu yapı içerisinde bir işlem, hem faaliyet ve bilanço hesaplarına hem de bütçe hesaplarına kaydedilmektedir.

Tez konumuzun Türkiye’ de yeni uygulanan bir muhasebe sistemini içermesi nedeniyle kaynak bulmada yaşanan zorluklar çalışmanın seyri açısından yaşanan olumsuzlukların başında yer almaktadır. Yine tüm idarelerde uygulamaya ilk kez 2006 yılında geçilmesi nedeniyle kendilerinden doğru bilgi ve belgelerin edinilememesi çalışmamda karşılaştığım bir başka zorluk olmuştur.

Elbette bütün zorluklarıyla birlikte sonuca varmanın mutluluğu yaşanan sıkıntıları gölgede bırakmaktadır. Çalışmamın her aşamasında engin tecrübelerinden yararlandığım, düşünce iklimiyle ufkumu açan danışman hocam Prof. Dr. Remzi ÖRTEN’e teşekkürle birlikte minnettarlık duygularımı sunmak isterim. Yine çalışmamda bana yardımcı olan Yrd. Doc. Dr. Serap YANIK ve Muhasebat Kontrolörü Mesut HASTÜRK’e teşekkür etmek istiyorum. Ayrıca bu uzun ve yorucu dönemde bütün sıkıntıları benimle birlikte yaşayan eşimde de ayrıca teşekkürü bir borç biliyorum.

## İÇİNDEKİLER

|                                              |            |
|----------------------------------------------|------------|
| <b>ÖNSÖZ .....</b>                           | <b>i</b>   |
| <b>İÇİNDEKİLER .....</b>                     | <b>iii</b> |
| <b>SİMGELER VE KISALTMALAR CETVELİ .....</b> | <b>ix</b>  |
| <b>TABLolar VE ŞEKİLLER .....</b>            | <b>x</b>   |
| <b>GİRİŞ .....</b>                           | <b>1</b>   |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI VE MUHASEBE SİSTEMLERİ

|                                                                                                      |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI .....</b>                                                            | <b>3</b> |
| <b>1.1. DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE AMACI .....</b>                                               | <b>3</b> |
| <b>1.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHÇESİ .....</b>                                                     | <b>5</b> |
| <b>1.2.1. Dünyada Devlet Muhasebesi Uygulamalarına Yön Veren Düzenlemeler .....</b>                  | <b>6</b> |
| 1.2.1.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93).....                                                  | 7        |
| 1.2.1.2. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)...                                     | 8        |
| 1.2.1.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95) .....                                                     | 8        |
| 1.2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu<br>Tarafından Yayınlanan Standartlar (IASB) ..... | 8        |
| <b>1.2.2. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi .....</b>                                   | <b>9</b> |
| 1.2.2.1.Ülkemizde Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları ....                                            | 12       |
| 1.2.2.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol<br>Kanundan Önceki Durum .....                  | 13       |
| 1.2.2.1.1.1. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında<br>Muhasebe Uygulamaları .....                          | 14       |

|                                                                                            |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.2.2.1.1.2. Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları .....               | 15        |
| 1.2.2.1.1.3. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları .....                      | 16        |
| 1.2.2.1.1.4. Belediyelerde Muhasebe Uygulaması .....                                       | 17        |
| 1.2.2.1.1.5. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması .....                                | 18        |
| 1.2.2.1.1.6. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları .....                      | 18        |
| 1.2.2.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan Sonraki Durum .....        | 19        |
| <b>2. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER .....</b> | <b>23</b> |
| <b>2.1. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ .....</b>                                             | <b>24</b> |
| 2.1.1. Kameral Muhasebe Sistemi .....                                                      | 24        |
| 2.1.2. Schneider Muhasebe Sistemi .....                                                    | 25        |
| 2.1.3. Constante Muhasebe Sistemi .....                                                    | 25        |
| 2.1.4. Logismografi Muhasebe Sistemi .....                                                 | 26        |
| <b>2.2. DEVLET MUHASEBESİ KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER .....</b>                      | <b>27</b> |
| 2.2.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi .....                                                | 28        |
| 2.2.2. Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebesi .....                                              | 28        |
| 2.2.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi .....                                     | 29        |
| 2.2.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi .....                                  | 30        |
| 2.2.5. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi .....                                             | 31        |

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN YARATTIĞI SORUNLAR VE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ

|                                                                                                                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1.TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN YARATTIĞI SORUNLAR .....</b>                                                                                                             | <b>33</b> |
| <b>1.1. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMININ DAR OLMASI VE KAMUDA MUHASEBE BİRLİĞİNİN OLMAMASI .....</b>                                                                           | <b>34</b> |
| <b>1.2. KAYITLARIN NAKİT ESASINA GÖRE TUTULMASI .....</b>                                                                                                                     | <b>35</b> |
| <b>1.3. MUHASEBE SİSTEMİNİN BÜTÇE ODAKLI OLMASI .....</b>                                                                                                                     | <b>35</b> |
| <b>1.4. HESAPLARIN YETERLİ DETAYDA OLMAMASI .....</b>                                                                                                                         | <b>36</b> |
| <b>1.5. HESAPLARIN SINIFLANDIRILMAMIŞ OLMASI .....</b>                                                                                                                        | <b>36</b> |
| <b>1.6. DEVLET MUHASEBESİNİN ÖDENEK VE NAKİT PLANLAMASINDA KULLANILABİLECEK SAĞLIKLI VERİLERİ SAĞLAYAMAMASI NEDENİYLE BÜTÇE HAZIRLIK ÇALIŞMALARINA KATKISI OLMAMASI .....</b> | <b>36</b> |
| <b>1.7. DEVLET BORÇLARININ MUHASEBEDEN TAM VE SAĞLIKLI OLARAK İZLENEMEMESİ .....</b>                                                                                          | <b>37</b> |
| <b>1.8. MUHASEBE BİLGİLERİNDEN “KESİN HESAP KANUN TASARISI” NİN ELDE EDİLEMEMESİ .....</b>                                                                                    | <b>40</b> |
| <b>1.9. DEVLET MUHASEBESİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN MALİ RAPORLARI ÜRETECEK SAĞLIKLI BİR VERİ TABANI SUNMAMASI .....</b>                                  | <b>40</b> |
| <b>2. DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ .....</b>                                                                                                                   | <b>41</b> |
| <b>2.1. 1995 VE SONRASINDA DEVLET MUHASEBESİNDE YAŞANAN GELİŞMELER .....</b>                                                                                                  | <b>41</b> |
| <b>2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ .....</b>                                                                                | <b>45</b> |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

|                                                                                                                                                                   |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. TAHAKKUK ESASLI MUHASEBENİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER ....</b>                                                                                                   | <b>49</b> |
| <b>1.1. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMININ GENİŞLEMESİ .....</b>                                                                                                     | <b>50</b> |
| <b>1.2. KAMUDA MUHASEBE BİRLİĞİNİN SAĞLANMASI .....</b>                                                                                                           | <b>51</b> |
| <b>1.3. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYITLARIN TAHAKKUK<br/>        ESASINA GÖRE TUTULMAYA BAŞLANILMASI .....</b>                                                        | <b>52</b> |
| <b>1.4. DEVLETİN TÜM MALİ FAALİYETLERİNİN KAYIT ALTINA<br/>        ALINMASI .....</b>                                                                             | <b>54</b> |
| <b>1.5. MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN KAYIT<br/>        ALTINA ALINMASI .....</b>                                                                      | <b>56</b> |
| <b>1.6. DEVLET BORÇLARININ KAYITLARDA GÖRÜLMESİNİN<br/>        SAĞLANMASI .....</b>                                                                               | <b>65</b> |
| <b>1.7. VERGİ HARCAMALARININ RAPORLANABİLECEK OLMASI ...</b>                                                                                                      | <b>67</b> |
| <b>1.8. KESİN HESABA İLİŞKİN BİLGİLERİN MUHASEBEDEN ELDE<br/>        EDİLECEK OLMASI .....</b>                                                                    | <b>68</b> |
| <b>1.9. ÖDENEK VE NAKİT PLANLAMASI İLE BÜTÇELER VE ORTA<br/>        VADELİ HARCAMA PROGRAMLARININ HAZIRLANMASINA<br/>        DESTEK SAĞLANMASI .....</b>          | <b>68</b> |
| <b>1.10. HESAPLARIN SINIFLANDIRILABİLMESİ .....</b>                                                                                                               | <b>70</b> |
| <b>1.11. MUHASEBE SİSTEMİNİN YETERLİ DETAYA SAHİP<br/>        OLMASI .....</b>                                                                                    | <b>71</b> |
| <b>1.12. RAPORLAMAYA VE SONUÇ ÜRETMEYE ELVERİŞLİ<br/>        ULUSLARARASI STANDARTLARA UYGUN BİR DEVLET<br/>        MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI .....</b> | <b>71</b> |
| <b>1.13. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASINA TEMEL TEŞKİL<br/>        ETMESİ .....</b>                                                                             | <b>74</b> |

|                                                                                                     |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>2. TAHAKKUK VE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....</b> | <b>77</b> |
| 2.1. VARLIKLARA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI .....                                                   | 77        |
| 2.2. YABANCI KAYNAKLARA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI .....                                           | 109       |
| 2.3. ÖZ KAYNAKLARA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI .....                                                | 122       |
| 2.4. FAALİYET VE BÜTÇE HESAPLARINA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI .....                                | 125       |
| 2.5. NAZIM HESAPLAR .....                                                                           | 143       |

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ RAPORLAMA VE DEVLET MUHASEBESİ İLE HESAP VERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİ

|                                                                                                                                               |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>1. MALİ RAPORLAMA .....</b>                                                                                                                | <b>147</b> |
| 1.1. MALİ RAPORLAMANIN AMACI .....                                                                                                            | 148        |
| 1.2. KONSOLİDE MALİ TABLOLARIN HAZIRLANMASI .....                                                                                             | 149        |
| 1.3. DÜZENLENECEK MALİ RAPORLAR .....                                                                                                         | 150        |
| <b>2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN HESAP VERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI AÇISINDAN İNCELENMESİ .....</b> | <b>161</b> |
| 2.1. HESAP VERME SORUMLULUĞU AÇISINDAN İNCELENMESİ .....                                                                                      | 162        |
| 2.2. MALİ ŞEFFAFLIK AÇISINDAN İNCELENMESİ .....                                                                                               | 162        |
| 2.3. ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI AÇISINDAN İNCELENMESİ .....                                                                                 | 164        |

|                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>SONUÇ</b> .....                                                                          | 166 |
| <b>KAYNAKÇA</b> .....                                                                       | 172 |
| <b>EKLER</b> .....                                                                          | 176 |
| EK 1 : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun<br>Kapsamındaki idarelere ait liste .....    | 176 |
| EK 2 : Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği<br>Hesap Planı .....                              | 181 |
| EK 3 : Mardin Belediyesi 2005 Mali Yılı Hesap Özet Cetveli .....                            | 192 |
| EK 4 : Mahalli İdareler 2006 Mali Yılı Kümülatif Bilançosu .....                            | 193 |
| EK 5 : İzmir Büyükşehir Belediyesi 2006 Mali Yılı Faaliyet<br>Sonuçları Tablosu .....       | 198 |
| EK 6 : İzmir Büyükşehir Belediyesi 2006 Mali Yılı Bütçe<br>Uygulama Sonuçları Tablosu ..... | 199 |
| <b>ÖZET</b> .....                                                                           | 200 |
| <b>ABSTRACT</b> .....                                                                       | 201 |

**KISALTMALAR CETVELİ**

|        |                                              |
|--------|----------------------------------------------|
| ABS    | : Analitik Bütçe Sınıflandırılması           |
| a.g.e. | : Adı Geçen Eser                             |
| a.g.m. | : Adı Geçen Makale                           |
| a.g.t. | : Adı Geçen Tez                              |
| DPT    | : Devlet Planlama Teşkilatı                  |
| ESA95  | : Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi |
| GFS    | : Devlet Mali İstatistikleri                 |
| GFSM   | : Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu        |
| IFAC   | : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu     |
| IMF    | : Uluslararası Para Fonu                     |
| IASB   | : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu  |
| KİT    | : Kamu İktisadi Teşebbüsleri                 |
| OECD   | : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü      |
| SNA    | : Ulusal Hesaplar Sistemi                    |
| TMSF   | : Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu             |
| UN     | : Birleşmiş Milletler                        |
| UMS    | : Uluslararası Muhasebe Standartları         |
| WB     | : Dünya Bankası                              |

**TABLolar/ŞEKİLLER CETVELİ**

| <b><u>TABLO NO</u></b> | <b><u>TABLO ADI</u></b>                                      | <b><u>SAYFA</u></b> |
|------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------|
| Tablo-1:               | Ülkelere Göre Finansal Rap. Bütçe / Muhasebe Uygulamaları... | 7                   |
| Tablo-2:               | Devlet Muhasebesi Sisteminin Yeri .....                      | 16                  |
| Tablo-3:               | Genel Yönetim Kapsamındaki İdareler.....                     | 20                  |

## GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal hayatta her geçen gün yaşanan gelişmeler, devletin ekonomideki rolü üzerinde değişiklikler yaratmaktadır. Uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, mal ve hizmet akışında sınırların kalkması, uluslararası ticaretin gelişme göstermesi devlete ekonomik alanda her gün yeni görevler yükleyerek devletin klasik faaliyetlerini terk etmesi zorunluluğunu getirmektedir. Devletin ekonominin her alanında var olarak içe dönük politika uyguladığı ülkelerde, ekonomiyi yönetmeye gerek duyulan bilgi ve bunların kullanımı daha az ve basittir. Geçmişe bakıldığında, pek çok ülkenin uyguladığı devlet muhasebesinin, bütçe hazırlama ve uygulama işlemleri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu sistemde bütçe yılı içinde tahsil edilen gelirler ile yapılan giderlerin kayıtlarının tutulması ve ilgili cetvellerin hazırlanmasından öteye gidilememektedir.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle ekonomik faaliyetlerin etkileri artmış ve ülkelerin sadece kendi sistemlerine göre muhasebe kayıtları tutmaları yetersiz hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak tüm dünyada devlet muhasebesinde birliğin sağlanması konusunda adımlar atılmıştır. Yapılan bu çalışmaların ülkemize de yansısıyla, kamu mali yönetim reformu kapsamında nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmiştir.

Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartların ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. Çalışmamızda da ele alınacağı gibi tüm dünyada devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli bilgi sağlayamamaktadır. Böyle bir durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince

saydam olmamaları ve hesap verme yükümlölüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır.

Ulusal ekonomiyi doğru olarak ölçmek ve değerlendirmek için devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak devlet, mali tablolarını kullanarak gelecekle ilgili karar verilmesini ve tahminlerde bulunulmasını sağlayacak bilgi kaynaklarını oluşturabilir.

“Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” başlıklı bu çalışma yüksek lisans tezi olarak seçilmiştir. Bu çalışmanın birinci bölümünde devlet muhasebesi kavramı ele alınıp devlet muhasebesinin tanımı yapılarak,dünyada devlet muhasebesi uygulamalarına, Ülkemizde devlet muhasebesinin tarihi gelişimine, devlet muhasebesi sistemlerine ve devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemlere yer verilmiştir.

İkinci bölümünde ise Türkiye’ de Devlet Muhasebesinin yarattığı sorunlar ve reform gereksinimi sonucunda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş konusu ele alınmıştır

Üçüncü bölümde Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin getirdiği yenilikler incelenerek Tahakkuk ve Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi kayıt sistemleri arasındaki farklar ve muhasebe uygulamaları incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali raporlama ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik arasındaki ilişkiler ele alınmıştır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI VE MUHASEBE SİSTEMLERİ**

#### **1.DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI**

Günümüzde devlet, insanların toplum yaşamında başvurdukları bir örgütlenme biçimi ve siyasal bir organizasyon olarak tanımlanmakta ve ulusal sınırlar içerisinde yaşayan insanların ortak nitelikteki gereksinimlerini karşılamak devletin temel amacı olarak kabul edilmektedir. Doğal olarak devlet kendinden beklenen görevleri gerçekleştirebilmek için belirli harcama yapacak ve bu harcamaları finanse etmek için belirli mali kaynaklara ihtiyaç duyacaktır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir elde eden ve bunlarla harcamalarını karşılamaya çalışan devlet, bu gelir ve giderlerini kaydedip yaptığı hizmetlerin maliyetlerini saptayarak verimliliği ölçmeli ve rasyonel bir şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmelidir. Bu çalışmalarda devlet muhasebesi aracılığıyla yerine getirilmektedir.

##### **1.1. DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE AMACI**

Muhasebe, bir örgütün bir mali yıl içinde parayla ifade edilebilen ve mali nitelik taşıyan işlemlerine ait bilgileri toplamak, kaydetmek, tasnif etmek raporlamak ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üretilip sunan bir bilgi sistemidir. Bu tanımı dikkate alarak Devlet Muhasebesini; kapsama giren idarelerin bir mali yıl içerisinde yürüttükleri devlet faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz

edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara<sup>1</sup> raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlayabiliriz.

Ayrıca devlet Muhasebesi kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullanıp kullanmadıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan önemli bir enstrümandır.

Devlet muhasebesinin temel amaçlarını birkaç maddeyle açıklayabiliriz.

- Kapsama giren idare ve kurumların bir mali yıla ait faaliyetleri ile gelir ve giderlerinin yönetim ve denetimine yardımcı olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderlerdeki değişimleri tespit ve kayıt edip mali tablolara dökerek sonuçlarını ilgililerin bilgisine sunmak,
- Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, etkinlik, ve verimlilik analizlerine temel oluşturmaktadır. Başka bir deyişe, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığının tespit etmektir. Bu kapsamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştiremediklerine yönelik olarak yapılacak denetim ve değerlendirmelere de sayısal veriler üretir.
- Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması;

---

<sup>1</sup> Hükümet bünyesinde politika oluşturan kişiler ve kurumlar ile yerli ve yabancı yatırımcılar, akademisyenler, bütçe hakkı gereği halk.

bunların değerlendirilerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında sunulması, sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar ve gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde vazgeçilmez bir rol oynar.<sup>2</sup>

## **1.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHÇESİ**

Geçmişte devlet muhasebesi uygulamaları, bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaştığından, bütçe yılı içinde tahsil edilen gelirler ile yapılan giderlerin kaydı ve raporlanması yeterli görülüyordu. Zaman içinde hükümetlerin mali politikalarının ekonomi üzerindeki etkileri artmış; bunun sonucunda hükümetlerce alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, dikkatleri hükümetlerin aldıkları mali kararların ve yaptıkları mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına yani, devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Bunlarla birlikte devlet muhasebesi ve mali raporlamada bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlanmıştır.

---

<sup>2</sup> Eyüp KIZILKAYA, v.d, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolleri Derneği, Ankara,2006, s.9

### **1.2.1. Dünyada Devlet Muhasebesi Uygulamalarına Yön Veren Düzenlemeler**

Devlet Muhasebesindeki gelişmelerin ana nedeni, OECD, IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi örgütlere üye ülkelere ait ortak mali tablolar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Ülkelerin birbirlerinden farklı olarak uygulamış olduğu değişik muhasebe sistemlerinin birbirleriyle karşılaştırılması ve mali tablolarının konsolide edilmesinin uygulanabilirliği yoktur. Ayrıca ülkelerin ulusal ekonomi içinde sektörlerin ve alt sektörlerin birbirlerinden farklı muhasebe sistemleri uygulamaları ulusal anlamda mali tabloların hazırlanmasına engeldir. Türkiye’ de ki idarelerin birbirlerinden farklı muhasebe sistemleri ve standartları uygulaması, üretilen mali tabloların konsolidasyonunu ve karşılaştırılmasını engellemektedir. Aynı şekilde Avrupa birliği üye devletlerinin birbirlerinden farklı muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartları uygulaması birliğe ait tabloların oluşturulmasını zorlaştırmıştır.

Olaya geniş bir pencereden bakarsak, örneğin IMF, dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemektedir. Farklı ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir. Bütün bu olaylar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe 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 etmektedirler. Aşağıdaki tabloda muhasebe kayıt yöntemleri açısından dünya ülkelerindeki durum ortaya konulmuştur.

Tablo 1. Ülkelere Göre Finansal Rap. Bütçe / Muhasebe Uygulamaları

| Tahakkuk Esaslı |            | Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı |            | Uyarlanmış Nakit Esaslı |         | Nakit Esaslı |            |
|-----------------|------------|----------------------------|------------|-------------------------|---------|--------------|------------|
| Raporlama       | Bütçeleme  | Raporlama                  | Bütçeleme  | Rap.                    | Bütçe.  | Rap.         | Bütçe.     |
| Avustralya      | Avustralya | Polonya                    | Finlandiya | Avusturya               | Meksika |              | Norveç     |
| Y. Zeland       | Y. Zeland  | İtalya                     | İtalya     | Lüksemburg              | ABD     |              | Türkiye    |
| İngiltere       | İngiltere  | Almanya                    | Slovakya   | Meksika                 | İsveç   |              | Fransa     |
| Yunanistan      | Kanada     | Fransa                     | Polonya    | Slovakya                |         |              | Japonya    |
| Kanada          | Hollanda   |                            | Yunanistan | Çek Cum.                |         |              | Almanya    |
| Japonya         |            |                            | Çek Cum.   | İrlanda                 |         |              | İrlanda    |
| İsveç           |            |                            |            |                         |         |              | Lüksemburg |
| Finlandiya      |            |                            |            |                         |         |              | Avusturya  |
| Hollanda        |            |                            |            |                         |         |              |            |
| ABD             |            |                            |            |                         |         |              |            |

Dünya ülkelerinde benzer muhasebe sistemlerinin oluşturulması için uluslararası kuruluşlar tarafından aşağıda belirtilen bir takım çalışmalar yapılmıştır.

#### 1.2.1.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu(IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(OECD), Dünya Bankası(WB) ve Birleşmiş Milletler(UN) tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, stoklar ve muhasebe kuralları, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, fiyat ve değer değişimleri, fonksiyonel sınıflandırma gibi hususları içeren Ulusal Hesap Sistemi SNA 1993 hazırlanmıştır. Yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınılması gereken esasları içermektedir.

#### 1.2.1.2. Devlet Mali istatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)

GFSM 2001 IMF tarafından tahakkuk esasına göre mali tablolarının hazırlanmasının, ayrıca stokların, yükümlülüklerinin, gelirlerin ve giderlerin her ülkenin aynı sınıflandırmaya tabi tutmasını ve raporlanmasını amaçlayan ve Avustralya, Y.Zelanda, Kanada, ABD gibi tahakkuk esaslı muhasebe alanında ilerleme kaydetmiş ülkeler ile WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonu gibi kuruluşların katılımıyla hazırlanan bir düzenlemedir. Bu düzenlemenin kapsamı ve koyduğu kurallar itibarıyla özellikle varlıklar, yükümlülükler, alacaklar ve gelir ve gider sınıflandırması gibi muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında üstünde durulması gereken hususları içermektedir.

#### 1.2.1.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerin ortak bir karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan ve EUROSAT ( Avrupa Birliğinin Alt Komitesi ) tarafından hazırlanan bir çalışmadır. GFSM2001 hazırlanırken ESA 95' e uygun olmasına dikkat edilmiştir.

#### 1.2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Standartlar (IASB)

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.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Başak, ATAMAN, Hüseyin, AKAY, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2004,s.1

Avrupa Birliği' ne geçiş süreci içerisinde olan Türkiye, gemiŖe oranla diğerk tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe bilimi alanında da çok büyük yollar katedmiŖtir. Türkiye' de muhasebe standartlarının tespit edilmesi ve uygulanması ile ilgili olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alarak bir çok kuruluŖ faaliyette bulunmuŖtur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan 34 tanesi halen yürürlükte olan 41 adet uluslararası muhasebe standardı yayınlanmıŖtır.

SNA93, GFSM2001, ESA95 gibi düzenlemeler birbirlerinden çok farklı özelliklere sahip değildir. Bu alıŖmalar hesapların sınıflandırılması ve devletin mali istatistikleri konusunda benzer düzenlemeler içermektedir. zerinde durulması gereken en önemli konu devlet muhasebesinin kapsamıdır. Devlet muhasebesi, ulusal ekonomiyi sektör bazında sınıflandırmaya tabi tuttuğunda, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik alt sektörlerini kapsayan genel yönetim kapsamındaki idareleri kapsamaktadır.

### **1.2.2. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi GeliŖimi**

Ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik yapılarına göre muhasebe sisteminin deėiŖim gösterdiği görülmektedir. lkelerdeki siyasi rejimlerdeki farklılaŖmalar ve bu farklılaŖmalarla beraber devlet anlayıŖında meydana gelen geliŖmeler ülkelerin ekonomik yapılarını etkilemektedir. Devlet muhasebesi de devlet anlayıŖında meydana gelen bu geliŖmelerle paralel olarak geliŖmektedir.

Dünyada yaŖanan geliŖmelere paralel olarak devlet faaliyetleri farklılaŖma gstermiŖ ve klasik devlet anlayıŖı dŖncesi yerini devletin daha etkin olduğu bir anlayıŖa bırakmıŖtır. Devlet bütçesi anlayıŖı da bu deėiŖim sürecinde ortaya ıkmıŖtır. Devlet bütçesinin geliŖimiyle birlikte devlet muhasebesi geliŖmeye baŖlamıŖtır.

Türkiye’ de bütçe kavramı ilk defa Osmanlı döneminde ortaya çıkmıştır. İlk bütçe yasası 1855 yılında kabul edilen “Bütçe Nizamnamesi” dir. Uygulaması tam olarak gerçekleştirilmemesine rağmen bu nizamnameyle bütçenin bir idari belge olduğu ilk defa kabul edilmiştir.

1876 Anayasasının kabulüyle birlikte bütçe hakkının kesin olarak kabulü sağlanmıştır. Bu anayasada vergilerin kanuniliği ilkesi, bütçenin yıllık olma ilkesi, gelir ve giderlerin bölüm bölüm onanması ilkesi ve kesin hesap kanunu ilk defa kabul edilmiştir. Ancak anayasanın uygulanmasına çeşitli nedenlerle geçilememiş ve ertelenmiştir. 1909 yılında anayasanın yeniden uygulamaya konulmasıyla birlikte bütçe hakkı uygulanmaya başlanmıştır. Bu gelişmeyi takiben mal sandıklarında tutulacak kayıt sistemine dair talimatname çıkartılmıştır. Bu talimatnamenin uygulamaya konulmasıyla birlikte ikili kayıt sistemine geçilmiştir.

1924 Anayasası, bütçenin yıllık olacağını, vergilerin kanuniliğini ve kesin hesap kanununu aynen kabul etmiş ayrıca cumhurbaşkanının bütçeyi veto edemeyeceği ilkesini ilk defa kabul etmiştir. 1924 Anayasasına dayanarak 26 Mayıs 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu çıkarılarak gelirlerinin toplanması, harcamaların yapılması, kesin hesabın düzenlenmesi ve bu işlemleri gerçekleştirenlerin<sup>4</sup> mali sorumlulukları belirlenmiştir.

1928 yılında “Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname” nin çıkarılmasıyla birlikte gelir ve giderlerin izlenmesi için gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaya başlanmıştır. Fakat muzaaf sistem terk edildiğinden ve hesapların kontrolünün yardımcı defterler kullanılarak yapılmasının zorluğu anlaşıldığından 1948 yılında çıkarılan “ Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ve “Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” ile kayıtların karşılıklı iki hesapta tutulması yöntemine geri dönmüştür.

---

<sup>4</sup> Tahakkuk Memuru, Sayman ve İta Amiri

1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında bu yönetmeliklerde ciddi değişiklikler gerçekleştirilmiştir. 1990 yılında 1948 yılında yayımlanan bu iki yönetmelik birleştirilerek “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adıyla yönetmelik çıkarılmıştır. Böylelikle 1948 yılında çıkarılmış yönetmeliklerde yapılan değişikliklerin muhasebe sistemini karışık hale getirmesinin önlenmesi ve mali sistemimize en uygun kayıt sisteminin bulunması amaçlanmıştır.

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli işletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır.

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.

Bu çalışmalar kapsamında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu, muhasebe kayıtlarını tahakkuk esasına göre tutmayı esas alan, devletin tüm borçlarının kayıtlarda görülmesini ve tüm duran varlıkların kayıtlara alınmasını sağlayan ayrıca muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartları ve çerçeve hesap planını kapsayan 19.11.2003 tarihinde Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmıştır.

Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli idareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’ nun tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç içinde muhasebe sisteminde de düzenlemeler yapılmış ve bu kanuna uygun olarak hazırlanan ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğini yürürlükten kaldıran ve çerçeve yönetmelik hüviyetine sahip “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 08.06.2005 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda çerçeve yönetmeliğe uygun olarak hazırlanan ve genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşların muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamaları açıklayan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 30.12.2006 tarih 26392 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, genel bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamaları açıklayan ve Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğini yürürlükten kaldıran “Genel Bütçe muhasebe Yönetmeliği” 31.12.2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkmıştır. Yine Mahalli İdarelerin muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamaları açıklayan “Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 10.03.2006 tarih 26104 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### 1.2.2.1. Ülkemizde Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları

Türkiye’de devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış ve uygulamaktadır. Bu konuda uygulama birliği yoktur. Ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tekdüzen

muhasabe uygulamasından tek taraflı kayıt esasına göre tutulan İl Özel İdare bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasabe uygulaması söz konusudur. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, ortak olarak kullanılan muhasabe ve mali tablolara ilişkin standartların oluşturulmasına ilişkin bazı düşünceler oluşmasına karşın bu konuda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girene kadar muhasabe sistemini değiştirecek önemli herhangi bir çalışma yapılamamıştır. Devletin kurumları arasında muhasabe birliğinin olmaması ve her kurumun farklı bir muhasabe sistemi kurup kurduğu bu sisteme göre işlemlerini nasıl yürüttüğü aşağıda incelenmiştir.

#### 1.2.2.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanundan Önceki Durum

Kamu kurumlarının farklı muhasabe sistemlerini benimsemesi, Türkiye’de devlet muhasebesi uygulamasının dağınık bir yapıya sahip olması devlet muhasebesi önündeki en büyük problemdir. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi ise Genel Yönetim içinde yer alan idarelerin hepsine yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum olmamasıdır.

Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında genel idareye ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Kısaca şu ifade edilmektedir; “hakim olamadığınız bir şeyi yönetemezsiniz”. Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Ancak bu şekilde, örneğin bir vergi kalemindeki yüzde bir artışın yaratacağı gelir artışını veya belirli bir gider

kaleminde yapılan yüzde bir azalışın yaratacağı tasarrufu ve bunların ekonomiye etkilerini doğru bir şekilde ölçmek mümkün olabilir.<sup>5</sup>

Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Dünyada devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esastan dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Böyle bir durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlölüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır.<sup>6</sup>

#### 1.2.2.1.1.1. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini hükme bağlamıştır. Söz konusu hüküm gereği hazırlanan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7/2767 sayılı Kararname ile 1.1.1972 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Aynı şekilde uygulama alanına giren sınai işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili olarak DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu tarafından saptanan esaslar 1977 yılında uygulamaya girmiştir.<sup>7</sup>

<sup>5</sup>T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esastan Tahakkuk Esastan**, Ankara, 2002, s.16

<sup>6</sup> T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e.,s.16

<sup>7</sup> T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e.,s.17

Tüm bu düzenlemelerin ötesinde özellikle vergilendirme işlemleri açısından bu kapsamdaki tüm kuruluşlar, 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin bağlayıcı hükümler getirmesi üzerine; hesap planlarını anılan düzenleme çerçevesinde tadil etmişlerdir. Halen tüm KİT'ler muhasebe işlemlerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde yürütmektedirler.<sup>8</sup>

Hali hazırda tek düzen muhasebe sistemini uygulayan bankalarda, 22.06.2002 tarihinden geçerli olmak üzere; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali performansları ile yönetiminin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla ve yine tek düzen hesap planına uygun kapsamlı bir yönetmelik yürürlüğe konulmuştur.<sup>9</sup>

İl Özel İdareleri ve belediyelerin işletmiş olduğu ticari işletmeler de özellikle vergi yükümlülükleri açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerini uygulamak durumunda olan işletmelerdir.

#### 1.2.2.1.1.2. Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

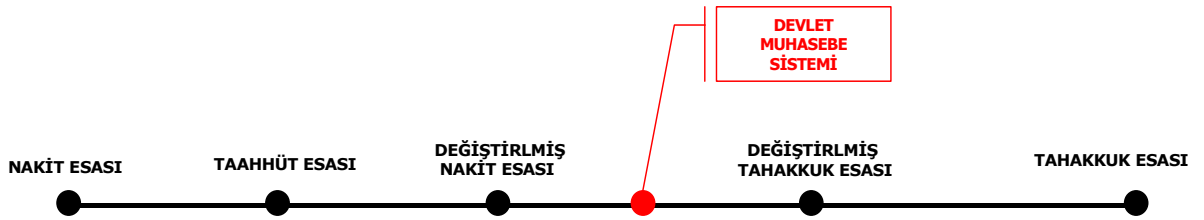
Devlet Muhasebesinde en önemli rolün Maliye Bakanlığına ait olması gerekirken, Maliye Bakanlığının Devlet Muhasebesi alanındaki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayeler ile sınırlı kalmıştır. Maliye Bakanlığınca, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunundan alınan yetkiye istinaden, genel ve katma bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe

<sup>8</sup> T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e.,s.17

<sup>9</sup> T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e.,s.17

uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlamasını amaçlayan, bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Bu konuda yapılan en son düzenleme 1990 yılında yayımlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğidir. Söz konusu Yönetmelik incelendiğinde genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı olarak bütçe uygulamalarının muhasebeleştirildiği görülmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için uygulanan devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem olarak ifade edilebilir.<sup>10</sup>

Tablo 2: Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri



#### 1.2.2.1.1.3. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

Türkiye’ de Döner Sermayeli İşletmeler 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununun 49. maddesine dayanılarak kurulmuştur. Bu işletmelerin muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamalarının açıklamaları 13.06.1999 tarih ve 23724 sayılı Resmi Gazetede yayınlanıp yürürlüğe giren Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Yönetmelikte Döner Sermayeyi; Genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin kanunlarla verilen temel ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilme olanağı bulunmayan

<sup>10</sup> Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, , Ankara, 2002, s.13

mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerinin değerlendirilmesi için tahsis edilen sermaye olarak tanımlamakta,

İşletmeyi ise; yukarıdaki fıkra ile verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin mal ve hizmet üreten fabrika, atölye ve benzeri diğer birimler olarak tanımlamaktadır.

Tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği tahakkuk esasına dayanmakta olup döner sermayelerde muhasebe ve mali tablolara ilişkin bir uygulama birliği sağlanmıştır.

#### 1.2.2.1.1.4. Belediyelerde Muhasebe Uygulaması

1580 sayılı Belediye Kanunun 129. maddesine dayanılarak çıkarılan Belediye Muhasebe Usulü Nizamnamesi ve bu nizamname esas alınarak yayınlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü talimatnamesine göre belediyelerin muhasebe işlemleri yürütülmekteydi. Ancak kamu muhasebesinde ve özellikle devlet muhasebesi yönetmeliğindeki gelişmeler çerçevesinde gerek tüzüğün ve gerekse yönetmeliğin değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur.

Bu kapsamda belediyelerin muhasebe işlemleri 01.08.1990 tarih ve 90/789 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla kabul edilen Belediye Bütçe ve Muhasebe usul Tüzüğü hükümlerine dayanılarak; İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan 02.05.1990 tarih 20506 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren Belediye Bütçe ve Muhasebe Usul Yönetmeliğine göre yürütülmektedir.

Yönetmeliğin kapsamını bütçe kesin hesabının çıkarılması, program bütçe esasına göre belediyelerin gider ve gelir bütçesinin hazırlanması ve muhasebe işlemleri oluşturmaktadır. Yönetmelik 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır. Devlet muhasebesi yönetmeliğinden tek farkı, kısmen de olsa mal varlığına ilişkin hesaplara yer verilmesi olmuştur.

#### 1.2.2.1.1.5. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması

İl Özel İdarelerinin muhasebesi, tek taraflı kayıt sistemi gibi ilkel yöntemleri izlemesi nedeniyle diğer kamu kurumları arasında muhasebe uygulamaları açısından çağa ayak uyduramamış, çağın değişimini yakalayamamış bir durumdaydı. Bu durumun ortadan kalkması İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanıp 01.10.1995 tarih ve 22421 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1996 yılında uygulamaya giren İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile aşılmaya çalışılmıştır. Bu yönetmelik devlet muhasebesi yönetmeliği ve belediye bütçe ve muhasebe usulü yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır. Kullanılan hesap sistemi, taşınır ve taşınmaz malların kaydı ve içeriğinin aynı olması nedeniyle İl özel İdarelerinin hesapları belediyelerin ve genel ve katma bütçeli kuruluşların hesaplarıyla konsolide edilebilir niteliktedir.

#### 1.2.2.1.1.6. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

Türkiye’de sosyal güvenlik hizmetleri Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ile Bağ-Kur Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Bu kurumların her birinin kendine ait muhasebe sistemleri mevcuttur ve kurulmuş olan bu muhasebe sistemleri diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamış oldukları muhasebe sistemlerinden daha ileri düzeydedir. Çünkü sosyal güvenlik kurumlarının her birinin kurmuş olduğu muhasebe plan ve

kuralları muhasebe mantığı içinde hazırlanmış ve bu yönüyle mali tabloların hazırlanmasına elverişli bir yapıya sahiptir. Bu sosyal güvenlik kurumlarının hepsini kapsayan ortak bir muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartları olmasa bile muhasebe işlemlerini tahakkuk esasına göre belirli bir düzen içinde kaydetmekte ve raporlamaktadır.

#### 1.2.2.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan Sonraki Durum

Kamu mali yönetim sistemimiz, 80 yıldan uzun bir süre 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na dayalı olarak yürütülmüştür. Ancak yaşanan gelişmeler sonunda kamu mali yönetim sistemimizde önemli bir değişim kaçınılmaz hale gelmiş ve çıkarılan 5018 sayılı Kanunla bu değişim gerçekleştirilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarih 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak bazı maddelerinin yürürlüğe girmesi ertelenmiş daha sonra bütün maddeleriyle birlikte 01.01.2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

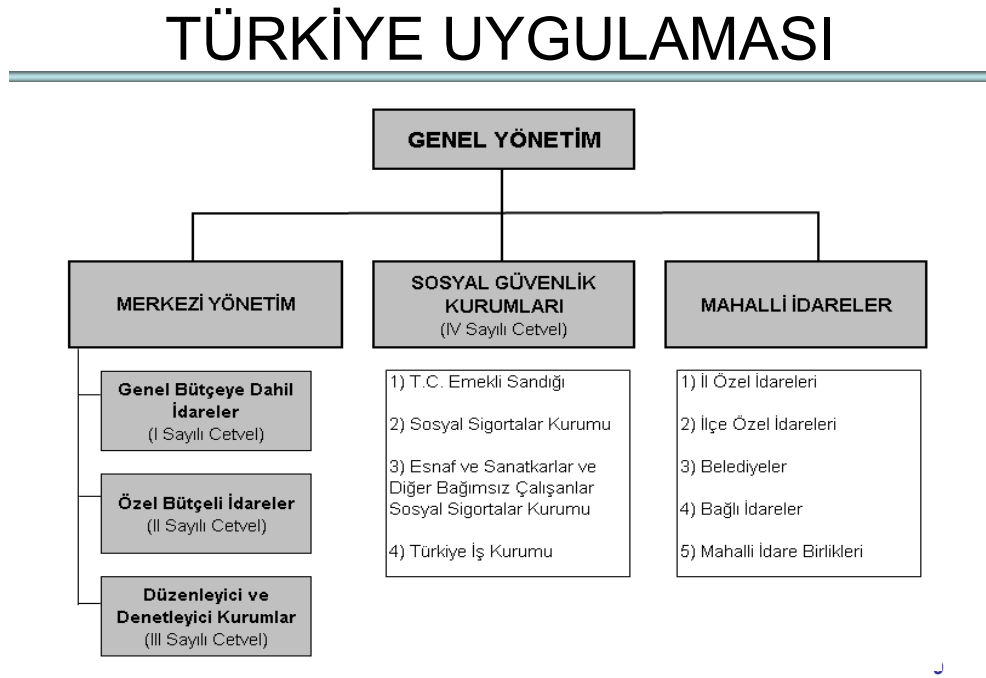
1050 sayılı Kanuna dayalı kamu mali yönetim dönemimize ilişkin, önemli eleştiriler arasında bütçe dışı harcamaların gerçekleşiyor olmasıydı. Diğer taraftan bütçe harcamalarının ve muhasebe sisteminin gerekli analizler için uygun yapıda olmaması da eleştiriler arasındadır. 5018 sayılı Kanun bu eleştirileri büyük ölçüde giderecek nitelikler taşımaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere,

1. Kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini
2. Kamu bütçelerinin hazırlanmasını ve uygulanmasını

3. Tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek üzere hazırlanmıştır.

5018 sayılı kanunda uluslararası muhasebe standartlarına uygun yeni bir muhasebe sisteminin mali sisteme uygulanmasıyla ilgili hükümler yer almakla birlikte aynı zamanda bu yeni muhasebe sisteminin hangi kamu idarelerine uygulanacağıyla ilgili yani kapsamına ilişkin hükümlerde yer almıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kapsamında aşağıdaki tabloda belirtilen idareler yer almaktadır. (EK: 1)

Tablo 3: Genel Yönetim Kapsamındaki İdareler



5018 sayılı Kanunun Devlet muhasebesi sistemiyle ilgili maddelerine biraz göz atacak olursak;

Kanunun Mali Saydamlık başlıklı yedinci maddesinde;

“Malî saydamlık

Madde 7- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

a) .....

b) .....

c) .....

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur.” hükmü yer almaktadır.

Kanunun Muhasebe Sistemi başlıklı 49 uncu maddesinde;

“Muhasebe sistemi

Madde 49- (Değişik: 22/12/2005-5436/5 md.)

Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır.

Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.....

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı (EK 2) ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı kanunun kayıt zamanıyla ilgili 50 nci maddesinde ise şu düzenleme yapılmıştır.

“ Kayıt zamanı

Madde 50- Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır. (Mülga ikinci ve üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.)”

Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemiyle ilgili madde hükmünde ise;

“Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi

Madde 51- Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.

Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir.” hükmü yer almaktadır.

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu sektöründe ulusal ekonominin yeni sektörel sınıflandırması olan genel yönetim sektöründe de ( Merkezi Yönetim, Sosyal Güvenlik Kuruluşları, Mahalli İdareler ) özel kesimdeki benzeri tek düze bir muhasebe sistemi kurulmuş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

## **2. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER**

Muhasebe sistemlerinden beklenen faydalar ve varılmak istenen hedefler, her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesi sistemlerinin de gelişmesine rol açmıştır. Tarihsel süreçte muhasebe sistemlerini; Kameral muhasebe sistemi, Schneider muhasebe sistemi, Constante muhasebe sistemi ve Logismografi muhasebe sistemi şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Kameral ve Schneider muhasebe sistemi klasik görüşü, Constante ve Logismografi muhasebe sistemleri ise çağdaş görüşü temsil etmektedir.

## **2.1. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ**

### **2.1.1 Kameral Muhasebe Sistemi**

Dünyada ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmaya konulmuştur. Kameral muhasebe sisteminin özelliği sadece nakit akımlarını kayıt altına almakta, devletin borç ve alacakları ile malvarlığının kaydını tutmamaktadır. Eski ve yeni Kameral muhasebe sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır. Eski kameral muhasebe sisteminde, yukarıda belirttiğimiz gibi sadece kasa hareketleri izlenebilmekte, Devletin malvarlığındaki değişim ve borç-alacakların takibi yapılmayıp hesabı kayıt altına alınmamaktadır. Bu sistemde hesaplar gelir ve gider hesapları olarak ikiye ayrılmaktadır. Kasa defteri ve gelir-gider defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır. Devletin gerçekleşen gelir ve giderleri belgelere dayanmak suretiyle veznedar tarafından kasa defterine kaydedilmekte, yine veznedar tarafından gelir ve gider ayrıntı defterine gelir tahsilatlarının ve gider ödemelerinin bütçedeki fasıl ve maddelerine göre kaydı yapılmaktadır.

Sistemin yürütülmesinde az sayıda personele ihtiyaç duyulmasından dolayı maliyetler düşüktür ki bu da sistemin en büyük avantajıdır. Gelir-gider ayrıntı defterinin gelir-gider tahakkuklarını göstermemesi sebebi ile gelir-gider hesaplarının kalanlarının öğrenilmesinin mümkün olmaması ve veznedar tarafından her iki defterin tutuluyor olması sistemin denetimine engel oluşturması sistemin sakıncaları arasında yer almaktadır.

Yeni kameral muhasebe sisteminin eski kameral sistemine göre en önemli artısı gelir-gider ayrıntı defterine gelir-gider tahakkuklarının kaydedilmesi ve böylelikle tahakkuk edildiği halde tahsil edilemeyen gelir veya ödenemeyen giderlerin izlenmesini mümkün kılmıştır. Ayrıca kasa defterinin veznedar tarafından tutulması, gelir-gider defterinin muhasebe servisi tarafından tutulması hesapların denetimini kolaylaştırmaktadır. Bunun

yanı sıra gelir-gider hesaplarının bakiyelerinin görülebilmesi bu sistemin bir başka avantajıdır.

### **2.1.2. Schneider Muhasebe Sistemi:**

Schneider muhasebe sistemi, kameral muhasebe sisteminden daha üstün bir muhasebe sistemidir. Bu sistemde sadece nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin kaydı yapılmamakta aynı zamanda mahsup işlemleri ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarının da kaydı yapılmaktadır. Yevmiye defteri ve defter-i Kebir ilk kez bu sistemde tutulmaktadır. Sistemde ayrıca gelir-gider ayrıntı defteri de tutulmaktadır.

Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanı sıra bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir. Ayrıca bu sistemde kameral sisteminde tutulan kasa defteri tutulmamakta buna karşılık yevmiye defterinin de ilk olarak bu sistemde kullanıldığı görülmektedir.

Bu sistemde işlemlerin kaydı şimdiye kadar alışılmış muhasebe anlayışından daha farklı bir şekilde yapılmaktadır. Muhasebe kayıtları çift yönlü kayıt yöntemine göre, borç yazılması gereken tutarlar gider yevmiyesindeki ilgili sütunlara, alacak yazılması gereken tutarlar da gelir yevmiyesindeki ilgili sütunlara kaydedilmektedir. Bu sistemin en önemli faydası, nakit işlemlerinin yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermesidir. Ayrıca sistem, kar zarar hesaplarının da çıkarılması suretiyle bilanço düzenlenmesine olanak vermektedir.

### **2.1.3. Constante Muhasebe Sistemi:**

Bu sistemin içerisinde bütçe hesaplarının yanında kamunun sahip olduğu varlıklara ilişkin hesaplara da yer verilmektedir. Sistem, bütçede yer

alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kayıt etme ilkesine göre kurulmuştur. Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmektedir. Sistemde kasa defteri ve gelir- gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır.<sup>11</sup>

Kasa defteri, nakit hareketlerini tarih sırası ile kaydeden bir defterdir. Gelir - gider ayrıntı defterinde ise her hesap için ayrı bir sayfa bulunmaktadır. Constanta muhasebe sistemi, devlet malvarlığındaki değişimlerin saptanmasına olanak sağladığı gibi, mali yılın sonunda kar-zarar durumlarının da hesaplanabilmesini sağlamaktadır.

#### **2.1.4. Logismografi Muhasebe Sistemi:**

Bu muhasebe sisteminde ticari muhasebede olduğu gibi işletme ve sonuç hesapları kullanılmaktadır. Bu sisteme devletin bir tüzel kişilik gibi bir malvarlığına sahip olduğu anlayışı sahiptir.

Bu sistemde devlet hem malvarlığının sahibi, hem de mal varlığının idarecisi olduğu anlayışından hareketle, mal sahibi(devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur. Sistemde tutulan defterler ise muhasebe şeması (hesap planı),müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebirdir.

Logismografi muhasebe sistemi gelir,gider ve mal varlığı hesapları çerçevesinde çalışmaktadır. Bütçe gelir hesaplarıyla bütçe ile tahmin edilen gelir nedeniyle devlet bu gelirleri tahakkuk ettirmekle görevli memurlardan alacaklı konumdadır. Bu nedenle yevmiye de bütçe tahmini gelir rakamlarının muhasebeleştirilmesinde devlet gelir hesabı alacaklandırılmakta, görevli memur gelir hesabı borçlandırılmaktadır. Görevli memurlar gelirleri tahakkuk

---

<sup>11</sup> Erkan KARAARSLAN, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 54, 2004, s.40

ettirdikçe, tahakkuk eden miktar kadar devlet gelir hesabı borçlandırılmakta, görevli memur gelir hesabı alacaklandırılmaktadır. Gelir tahsil edildiğinde, artık devlet gelir hesabıyla ilgilendirilmez, tahsile görevli memurlar hesabına alacak bunları kullanacak görevli memurlar hesabına borç yazılır.<sup>12</sup>

Bütçe gider hesaplarının işleyişi de bütçe gelir hesaplarına benzemekte fakat bu durumda bütçeyle tahmin edilen gider rakamları önce devlet gider hesaplarının borcuna, görevli memur gider hesaplarının alacağına kaydedilmekte giderler tahakkuk ettikçe de devlet gider hesapları alacaklandırılarak görevli memur gider hesapları borçlandırılmaktadır.

Mal varlığı hesaplarının işleyişi ise tahakkuk edilen gelirler mal varlığı hesaplarında devletin alacağına ve bunları tahsil etmekle görevli memurlar hesabının da borcuna kaydedilmektedir. Gelirler tahsil edildiğinde ise devlet hesaplarıyla ilişkilendirilmeden bir görevli memur hesabı borçlandırılırken başka bir görevli memur hesabı alacaklandırılmaktadır.

## **2.2. DEVLET MUHASEBESİ KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER**

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda Devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tahakkuk esaslı Devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Bu ikisinin arasında, uyarlanmış nakit esaslı Devlet muhasebesi ile uyarlanmış

---

<sup>12</sup> Özhan ÇETİNKAYA, Zuhal YILDIRIM, **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitapevi, Ankara, 2006, s. 45

tahakkuk esaslı Devlet muhasebesi yer almaktadır. Şimdi uygulanmakta olan Devlet muhasebesi sistemlerini kısaca açıklayalım:

### **2.2.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi**

Nakit esaslı Devlet muhasebesinin en önemli özelliği sadece nakit akımlarından doğan işlemleri kaydetmesidir. Bu anlamda sadece mali işlemlerin ve olayların nakit giriş ve çıkışların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilmesini esas alır. Bu muhasebe sisteminde, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Bunun sonucunda mali tablolar sadece bütçe tahminlerini, nakit giriş ve çıkışlarını ve açılış ve kapanıştaki nakit varlıklarını raporlar.

Nakit esaslı Devlet Muhasebesi sadece nakit akımlarından doğan işlemleri muhasebeleştirdiğinden devletin maddi duran varlıklarını, borç ve yükümlülüklerini, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, taahhütlerini kaydetmemektedir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez.

### **2.2.2. Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebesi**

Taahhüt esasına göre, mali işlemler hesaplara taahhüde girildiğinde kaydedilirler. Taahhüt esası siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri gösterir. Böylece taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Sistem, harcama prosedürünün en başında daha bir taahhüde girilirken, bütçe ödeneklerini kullanılması (veya

bloke edilmesi) ve böylelikle ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışır.<sup>13</sup>

Taahhüt esasının ödenek kontrolü ve mali sorumluluk açılarından kullanışlılığı ortadadır. Taahhüt esası girişilen taahhütlerle ilgili ek bilgi sağladığı için, nakit esasına göre avantajlara sahiptir. Buna karşın, etkin kamu mali yönetiminin gerektirdiği bilgi talebinin, ödeneklerin kullanımı ve gerçek giderlerle sınırlı olmadığı bir gerçektir. Etkin kamu mali yönetiminin talep ettiği bilgiyi sağlaması gereken Devlet muhasebesinin üreteceği bilginin, kamu mali yönetiminin karar süreçlerinde kullanacağı diğer önemli unsurları da kapsamı gereklidir. Taahhüt esası kullanılarak, mali bilginin kapsamı, ödeneklere karşı girişilen taahhütler ortaya konulduğu için kısmen genişletilebilir. Ancak, bu bilgi, taahhüt esasında yükümlülükler kaydedilmedikleri için, hala yetersiz ve eksiktir. Buna karşın taahhüt esası sadece girişilen taahhütleri ve sonradan yapılan ödemeleri gösterir. Çeşitli kamu hizmetlerinin maliyetlerini doğru bir şekilde ölçmez.<sup>14</sup>

Bu zorunluluğun bir sonucu olarak, Kamu sektöründe kullanıcıları tatmin eden en uygun muhasebe sisteminin belirlenmesi ve kamu sektörünün özel şartlarına göre muhasebe ve mali tablolarının biçimlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, ortaya çıkan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, gelişmiş kamu yönetimi ve kamu sektörü performansına ilgi çekmek ve katkıda bulunmak bakımından bir başlangıçtır.

### 2.2.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinin temel özelliklerini taşımaktadır. Bu sistemde de sadece nakit akımlarından doğan işlemler

<sup>13</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2000, s. 71

<sup>14</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, a.g.r, s. 72

muhassebeleştirilmekte, ve mali işlemlerin ne zaman doğduğuna veya sonuçlarının ne zaman ortaya çıktığına bakılmaksızın sadece nakit olarak tahsil edildiğinde veya ödendiklerinde kayıt altına alınmaktadır. Yine devlete ait maddi duran varlıklar, borç ve yükümlölükler, gelir ve gider tahakkukları ve taahhütlere ilişkin işlemler muhassebeleştirilmemektedir.

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinin, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinden farkı muhassebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Böylelikle bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhassebe kayıtları yapılır. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhassebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Uyarlanmış Nakit esası bunun dışında nakit esasına dayalı muhassebenin diğer bütün özelliklerini içinde taşır.

#### **2.2.4.Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**

Uyarlanmış tahakkuk esaslı Devlet muhassebesinde işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman ortaya çıktığına bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, mübadeleye konu edildiğinde, değişime uğradığında, devredildiğinde veya yok olduğunda muhassebe kayıtlarına alınır. Örneğin tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, borç ve alacakları, taahhüt ve garantileri kaydedip raporlamaktadır. Bu özelliğiyle uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhassebesi tahakkuk esaslı devlet muhassebesinin önemli özelliklerini taşımaktadır.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhassebesi ile tahakkuk esaslı devlet muhassebesi arasında uygulamadaki en önemli fark uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhassebesinin maddi duran varlıkları kayıt altına almamasıdır. Yani binalar, arsa ve araziler, taşıtlar, demirbaşlar, anıtlar gibi

duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve mali tablolarında yer almaz. Böylelikle devletin önemli bir varlığı kayıt altına alınmamakta buda saydamlığı ve hesap verilebilirliği olumsuz yönde etkilemektedir.

### 2.2.5.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin en önemli özelliği bir mali olay veya işlemin doğurduğu nakit giriş ve çıkışlarının ne zaman ortaya çıktığına bakılmaksızın mali olay ve işlemin sonucunda ortaya çıkan bir ekonomik değerin yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilmesidir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin unsurları ve raporlama usulü, 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.<sup>15</sup>

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit ve alacaklar, arazi ve arsalar, binalar, taşıtlar, demirbaşlar, tarihi varlıklar ve doğal kaynaklar gibi maddi duran varlıkları, denizlerde ve göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer maddi olmayan duran varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırır.

<sup>15</sup> Hülya SOYLU, “Uluslararası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Yönetiminde Önemi”, **Uzmanlık Tezi**, Mayıs 2004

Tahakkuk esasında bir yükümlölük ise; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir.

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlölükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali tablolarda bunlarla ilgili gerekli bilgilere yer verilir. Bu anlamda bir yükümlölük geçmişteki bir işleme bağılı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlölüğü ifade eder.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali tablolar, gelirleri, giderleri, borçları, alacakları, varlıkları, yükümlölükleri ve diğer tüm mali olayları içerdüğinden yönetenlere karar almada yönetilenlere de bilgi edinmede tam bir saydamlık sağlar.

Bu sisteme göre üretilecek temel mali tablolar bilanço, faaliyet sonuçları ve bütçe uygulama sonuçları tablosudur. Nakit esaslı devlet muhasebesinde yer almayan bu mali tablolar, hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak Devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturur.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Baki KERİMOĞLU, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı: 17, Temmuz 2002,s.90

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN YARATTIĞI SORUNLAR VE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ**

#### **1. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN YARATTIĞI SORUNLAR**

Türkiye’de uygulanan Devlet Muhasebesi sistemindeki en önemli sorunlardan biri uygulamadaki dağınıklıktır. Bu dağınıklığın nedeni tüm genel yönetim kapsamındaki kurumları kapsayan ortak bir muhasebe standart ve ilkelerinin oluşturulmamasıdır. Ortak bir muhasebe standart ve ilkelerinin oluşturulmamasının nedeni ise yetki verilmiş bir kurumun olmamasıdır. Ayrıca Devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamıştır. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali tabloların oluşturulamaması gelmektedir.

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri Devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel idare tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak bir muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartların ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere dünyada Devlet Muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasa dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme

yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır.<sup>17</sup>

Devlet muhasebesinde muhasebe standartlarının ve ilkelerinin belirlenip uygulamada tüm genel yönetim kapsamındaki kuruluşların belirlenen standart ve ilkelere uyarak mali tabloların hazırlamasının temel amacı mali kararları alan yöneticilere, politika oluştururken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunurken başvuracakları bir kaynak oluşturmaktır.

Devlet Muhasebesinde reforma gereksinim duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

#### **1.1. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMININ DAR OLMASI VE KAMUDA MUHASEBE BİRLİĞİNİN OLMAMASI**

1990 yılından itibaren uygulanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği sadece genel bütçeli kurumlar ile katma bütçeli kurumlarda uygulanmaktaydı. Dolayısıyla devlet muhasebesinin uygulama alanı çok dardı. Elllerinde önemli mali kaynakları bulunduran Belediyeler, İl Özel İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar gibi idareler farklı muhasebe sistemleri uygulamaktaydı.

Devlet muhasebesi kapsamında yer almayan bu kurum ve kuruluşların varlıklarını ve sorumluluklarını dışarıda bırakılarak elde edilen veriler milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında yeterli olmamaktaydı.

Devlet muhasebe sisteminin genel bütçeli ve katma bütçeli kurumları kapsamamasından dolayı diğer kurumlar kendi özel muhasebe sistemini

---

<sup>17</sup> Erkan KARAARSLAN, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Ankara, Sayı: 54, 2004, s.49

oluşturmak zorunda kalmışlardır. Buda uygulamada dağınıklığa yol açmış ve devlet muhasebesi sistemi ile bu şekilde oluşan diğer muhasebe sistemleri arasında muhasebe esasları ve defter ve belge düzeninde farklılıklara yol açmış, buda kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonuna engel oluşturmuştur.

## **1.2. KAYITLARIN NAKİT ESASINA GÖRE TUTULMASI**

Uygulanan Devlet muhasebesi sistemi nakit esaslı Devlet muhasebesine dayanmaktaydı. Nakit esaslı devlet muhasebesinin en önemli özelliği sadece nakit akımlarından doğan işlemleri kaydetmesidir. Bu anlamda 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. Bu muhasebe sisteminde, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Bunun sonucunda mali tablolar sadece bütçe tahminlerini, nakit giriş ve çıkışlarını ve açılış ve kapanıştaki nakit varlıklarını raporlar.

## **1.3. MUHASEBE SİSTEMİNİN BÜTÇE ODAKLI OLMASI**

Nakit esaslı muhasebe sistemi bütçeye odaklanmıştı. Dolayısıyla sadece bütçenin kavradığı işlemleri muhasebeleştirmekte, duran varlıklara ilişkin işlemler, borç ve yükümlülükler ve bir kısım bütçe dışı işlemler gibi bütçe dışında kalan kamu faaliyetlerini izlememekte ve raporlayamamaktaydı

#### **1.4. HESAPLARIN YETERLİ DETAYDA OLMAMASI**

Muhasebe sisteminde hesaplar yeteri kadar detay göstermediğinden muhasebe sistemi yeterli detayda bilgi üretmeye elverişli değildi. Hesaplar alt hesaplara ayrılmadığından dolayı bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktaydı. Sistemin önem verdiği ve üzerinde durduğu bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktaydı. Bunun sonucunda gereken bilgilerin muhasebe dışı çalışmalardan elde edilmesi yoluna gidilmekteydi.

#### **1.5. HESAPLARIN SINIFLANDIRILMAMIŞ OLMAMASI**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplarda herhangi bir sınıflandırmaya gidilmemiştir. Yani hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Bunun sonucunda da her hangi bir kod yapısı oluşturulamamıştır. Herhangi bir sınıflandırmaya gidilmemesi ve kod yapısının oluşturulmaması bu muhasebe sistemiyle anlamlı bir mali tablolar üretmeyi zor kılmıştır. Üretilen tabloların önceden belirlenmiş bir standartta olması ise hemen hemen imkansızdır. Bu nedenle muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali tablolar ve bilgiler üretilmemekte ve Devlet Muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmekteydi.

#### **1.6. DEVLET MUHASEBESİNİN ÖDENEK VE NAKİT PLANLAMASINDA KULLANILABİLECEK SAĞLIKLI VERİLER SAĞLAYAMAMASI NEDENİYLE BÜTÇE HAZIRLIK ÇALIŞMALARINA KATKISININ OLMAMASI**

Devlet muhasebesi sistemi nakit esaslı bir muhasebe sistemi benimsediğinden ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp

gerçekleştirilememekteydi. Bunun nedeni ise ödenek yetersizliği nedeniyle ödenememiş devlet borçları ve girişilen taahhütlerin kaydedilmemesidir.

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.<sup>18</sup>

Muhasebe sistemiyle ödenek yetersizliği nedeniyle ödenememiş borçların ve girişilen taahhütleri izlemenin imkanı yoktu. Bu durum bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulmamasına sebep olmakta, buda yatırımların verimliliğini azaltmaktaydı. Bu nedenle, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşılabilceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli harcama planları yapılamamaktaydı.

### **1.7. DEVLET BORÇLARININ MUHASEBEDEN TAM VE SAĞLIKLI OLARAK İZLENEMEMESİ**

Uygulanan devlet muhasebesi sisteminde devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesi, gelişen borçlanma enstrümanlarının getirdiği muhasebe ihtiyaçlarına mevcut sistemin cevap vermemesi, muhasebe sisteminin ürettiği tablo ve cetvellerin devlet borçlarının tutarlarını tam ve doğru biçimde görmenin mümkün olmaması,

---

<sup>18</sup> Hamdi, GÜLŞEN, “ Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül 2004, s.125

Devletin zimmetinde gerçekleştiği halde bütçe giderileri hesabına yansıtılmayan harcamalar<sup>19</sup>, ülkemizde uygulanan nakit esaslı devlet muhasebesinin uygulamasında karşılaşılan en önemli sorunlarından bazılarıydı.

Uygulanan devlet muhasebesi tarafından kaydı yapılmayan ve muhasebe dışı enstrümanlarla izlenen devlet borçlarına ait bilgileri Sayıştay Başkanlığının Hazine İşlemlerinin denetimi sonrasında hazırlamış olduğu 2005 yılı Hazine İşlemleri Raporunda yer verilmiştir. Bu raporda bütçe dışı gider uygulamaları bölümünü inceleyecek olursak aşağıdaki örneklerle karşılaşabiliriz.

Ülkemizde bütçe uygulamasının “Devlet harcamaları bütçelerle yapılır” hükmüne uygun olarak yürütülmesi esas olmakla beraber Hazinece gerçekleştirilen bazı işlemler bütçe dışında izlenmekte ve bu işlemler sonucunda varlık ve ykmllkler doğmaktadır. Borçlanma yoluyla elde edilen kaynakların bütçe dışı giderlerin finansmanında kullanılması, net borçlanma hasılatının bütçe açığından daha büyük gerçekleşmesiyle sonuçlanmaktadır. Bu durum, mali disiplin ve bütçe disiplinini bozmakta ve borçlanma yoluyla karşılanan giderler meclis denetiminin dışında kalmaktadır.<sup>20</sup>

Bütçe Dışı Gider Uygulamaları:

a) Görev Zararı ve Sermaye Payı demeleri

2005 yılında Toprak Mahsulleri Ofisi ve Türkiye şeker Fabrikalarının Hazineye olan borçları, görev zararı alacaklarına ve sermaye paylarına mahsup edilmiş, mahsuben ödenen bu tutarlar karşılığında ise bütçe gideri

<sup>19</sup> Eyüp, KIZILKAYA, “ Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar sorunu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 27, Acak-Mart 2005, s. 84

<sup>20</sup> Sayıştay Başkanlığı, **2005 Hazine İşlemleri Raporu**, Ankara,2005,s.4

kaydı yapılmamıştır. 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.<sup>21</sup>

#### 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.<sup>22</sup>

#### 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.<sup>23</sup>

#### d) Diğer Finansman Kullanımları

2005 yılında, Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (Fiskobirlik) Genel Müdürlüğünün borçlarının tasfiyesi kapsamında Yapı ve Kredi A.Ş.'ye

<sup>21</sup> Sayıştay Başkanlığı, a.g.m. , s.7

<sup>22</sup> Sayıştay Başkanlığı, a.g.m. , s.9

<sup>23</sup> Sayıştay Başkanlığı, a.g.m. , s.10

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.<sup>24</sup>

### **1.8. MUHASEBE BİLGİLERİNDEN “KESİN HESAP KANUN TASARISI” NIN ELDE EDİLEMEMESİ**

Kesin Hesap Kanunu Devletin bir mali yıl boyunca yapmış olduğu hizmetlere ilişkin kullanmış olduğu kaynakların mevzuata uygunluğunun kontrolünü ve denetimini sağlayan ve Devletin hesap vermesini sağlayan en önemli araçlardan biridir.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi tarafından üretilen bilgiler kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasında yeteri kadar veri sağlayamamaktaydı. Bundan dolayıdır ki kanun tasarısı hazırlanırken kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucu elde edilmekteydi.

### **1.9. DEVLET MUHASEBESİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN MALİ TABLOLARI ÜRETECEK SAĞLIKLI BİR VERİ TABANI SUNMAMASI**

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin kapsamının dar olması sebebiyle yani sadece genel ve katma bütçeli kurumları içine alması sebebiyle ve ayrıca bazı hesapların tahakkuk kayıtları dışında sadece bütçe uygulamalarına ilişkin kayıtları tutması, uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tablo üretmesine engel teşkil etmekteydi. Bunun yanı sıra hesap planının raporlamaya elverişli olmamasından dolayı bilanço, faaliyet

---

<sup>24</sup> Sayıştay Başkanlığı, a.g.m. ,s.10

sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali tablolar düzenlenememekteydi.

## **2. DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ**

Devlet muhasebesinin en önemli amaçlarından biri politika oluşturanlara ve mali karar alanlara zamanında doğru, güvenilir ve tutarlı bilgi sunmasıdır. Ancak Türkiye’deki devlet muhasebesi uygulamasındaki dağınıklık, nakit esaslı muhasebe sistemine dayalı olması, duran varlıkların kayıt altına alınmaması, ortak bir muhasebe standartının olmaması ve hesapların yeterli detaya sahip olmaması gibi nedenlerle şimdiye kadar uygulanan devlet muhasebesinden elde edilen mali tabloların ve sonuçların isteneni karşıladığını söylemek pek de doğru olmayacaktır. Ortaya çıkan bu olumsuzlukları gidermek amacıyla 1995 yılından bu yana çalışmaları devam eden ve 5018 sayılı kanunun kabul edilmesiyle önemli bir noktaya geline tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş sürecinden bahsedilecektir.

### **2.1. 1995 VE SONRASINDA DEVLET MUHASEBESİNDE YAŞANAN GELİŞMELER**

Dünya Bankasının desteğiyle 1995 yılında Genel ve Katma Bütçeli kuruluşlarda tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi amacıyla kamu mali yönetim projesi çalışma grubu kurulup çalışmalara başlamıştır.

Daha sonra, kamu mali yönetimine destek olacak sağlam bir veri tabanının oluşturulması için genel yönetimi kapsayan raporlama gereksinimi Devlet muhasebesi çalışmalarının kapsamının genişletilmesine neden olmuştur. Sadece genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan tahakkuk esaslı muhasebeyi esas alarak üretilen mali istatistikler bu kurumlarla ilgili mali karar alanlara, bunları uygulayanlara ve kullanıcı durumundaki diğer kişilere yol gösterebilir. O nedenle, tüm genel yönetimi kapsayan sağlam ve gelişmiş

bir muhasebe sisteminin oluşturularak, doğru ve güvenilir Devlete ait mali tabloların üretilmesi, bunların doğal sonucu olarak saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturulması gerekmektedir.

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

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

Bu nedenle Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir devlet muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla bir çalışma gurubu oluşturulmuştur.

2002 yılında 6 pilot kurumun (Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı) 47 saymanlığında Tahakkuk Esaslı devlet Muhasebesi sistemi uygulanmaya başlanmıştır. 2003 yılında pilot uygulama yapılan saymanlık sayısı artırılarak 116' ya çıkarılmıştır. 2003 yılında pilot uygulama çalışmaları sona erdirilerek sonuçları Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanmıştır.<sup>25</sup>

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminin tam ve doğru olarak muhasebe birimlerine uygulanabilmesi için eğitim faaliyetlerine ağırlık verilerek 2002 yılında 1865 kişi 2003 yılında 980 kişi eğitime tabi tutulmuştur. Buna ek olarak Merkezde eğitilen muhasebe denetmenleri ise taşrada 6197 kişiye sistemi anlatmıştır.

Pilot uygulamalarda ve eğitimlerde kullanılmak üzere “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim El Kitabı” hazırlanarak ilgililere dağıtılmıştır. Yine sistemin anlatılması ve genel idareye bağlı tüm birimlerde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi için, gerekli olan tüm aşamaların zaman planının gösterildiği “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına” başlıklı bir broşür yayımlanmıştır. Mayıs ayında pilot uygulama sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılabilmesi için “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları”, Temmuz ayında ise “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Rehberi” kitapları yayımlanarak bilgilendirme ve eğitim çalışmaları yoğun bir şekilde sürdürülmüştür.<sup>26</sup>

19.11.2003 tarih 2003/6334 sayılı BKK ile yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile genel idare kapsamındaki idarelerin

<sup>25</sup> Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs 2002

<sup>26</sup> Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Kamu Muhasebe Reformu: Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Erişim, [www.muhasebat.gov.tr/reform/](http://www.muhasebat.gov.tr/reform/) 17.07.2007,s.6

uygulayacakları muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartları ile çerçeve hesap planı belirlenmiştir.

Ayrıca Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar için hazırlanan ve 20.02.2004 tarih 25379 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Genel ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 14 yıl süresince uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğini yürürlükten kaldırılmıştır.

“Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” ile kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamakta olup, aylık ve yıllık mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer mali verileri üretmeye elverişli, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine uygundur. Hesaplar muhasebe mantığı içerisinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmıştır. Yeni muhasebe sistemi ile detaylı bilgiler üretilmesi imkanına kavuşulacaktır.

03/05/2005 tarih ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 8 Haziran 2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğü giren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 2003 tarihli Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği’ni yürürlükten kaldırmıştır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan ve 5018 sayılı Kanunun da kapsamını oluşturan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamaktadır.

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

eklenmiştir. Ayrıca yönetmelikle kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde muhasebe sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu' nun yürürlüğe girmesinden sonra "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" mali sistemin ihtiyaçlarına tam anlamıyla karşılık veremez hale gelmiş ve bu sorunun ortadan kaldırılması amacıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlüğe giren "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur.

2006 yılında yoğun bir şekilde çalışmalara devam edilmiş ve planlanan bir şekilde 10.03.2006 tarih 26104 sayılı resmi gazetede yayımlanıp yürürlüğe giren "Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" ve 30.12.2006 tarih 26392 sayılı resmi gazetede yayımlanıp yürürlüğe giren "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" uygulamaya konulmuştur.

2007 yılında diğer planlanan muhasebe yönetmeliklerinin çıkarılması için çalışmalar devam etmekte, ayrıca genel yönetimin tümünde uluslararası muhasebe standartlarına ve tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak, mali işlemlerin öncelikle faaliyet hesaplarına kaydı ve daha sonra bütçe hesaplarına kaydedilmesi şeklinde bir uygulama benimsenmesi planlanmaktadır.

## **2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİM VE KONTROL KANUNU İLE DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ**

Kamu mali yönetiminde yeni bir sayfa açan 5018 sayılı Kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu mali sistemi yeniden düzenlemiş ve devlet muhasebesi, mali tabloların hazırlanması, uygulama alanının belirlenmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması gibi konularda uluslararası

gelişmelere uygun çağdaş yeni yaklaşımlar getirmiştir.

Kamuda görevli yöneticilerin ileriye yönelik vereceği kararlara temel oluşturacak unsurların başında mali tablolar yer almaktadır. Sağlam ve gelişmiş bir tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi ile bu mali tabloların üretilebileceğinin anlaşılması devlet muhasebesi üzerindeki ilginin artmasına neden olmuş ve bu konuda uluslararası çalışmaların artmasını sağlamıştır.

Yeni muhasebe sisteminin üretmiş olduğu tablolar; devletin tüm gelir ve giderlerini, tüm varlık ve kaynakları ile diğer ekonomik akımları içermektedir. Bu muhasebe sistemi kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının yani yöneticilerin performansını ölçmede kullanıcılara sağlam bir altyapı oluşturur.

Yukarıda açıklanan özellikleri dolayısıyla tahakkuk esaslı devlet muhasebesi modern kamu mali sistemlerinde ihtiyaç duyulan ve yakın gelecekte, bütün ülkelerde yaygınlaşması beklenen bir sistemdir.

Önceki bölümlerde değindiğimiz gibi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 49. maddesi devlet muhasebesini ve devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasını düzenlemiştir. Maddede kesin hesabın çıkarılması ve mali raporların oluşturulmasında devlet muhasebesi sisteminin temel alınacağı ayrıca modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan hesap verilebilirlik, saydamlık ve kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi yaklaşımların bu muhasebe sisteminin önemli özelliklerinden olduğundan bahsedilmektedir.

Muhasebe sisteminin genel esasları ve sistemin işleyişi ile ilgili merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde;

standartları belirlenmiş bir muhasebe sistemi kurulması ve uygulanması ile muhasebe sisteminin;

- KİT' ler hariç tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsaması,
- Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,
- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,
- Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilmesi için yeterli detayda olması
- Mali tabloların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,
- 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.<sup>27</sup>

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte Merkezi Yönetim kapsamında olan genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerde uygulanacak olan ortak bir muhasebe sistemi kurulmuş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

---

<sup>27</sup> Eyüp KIZILKAYA,v.d, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolleri Derneği, 2006, s.14

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR**

#### **1. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

Geçmiş yıllarda, ekonominin yönetiminde bilgiye daha az ihtiyaç duyan devlet, muhasebe uygulamaları alanında bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaşarak mali yıl içinde tahsil edilen gelirlerle yapılan giderlerin kaydedilmesi yetinilmiş, tahakkuk eden gelir ve giderlerin kaydı, devletin vermiş olduğu taahhüt ve garantiler ile duran varlıklarının kayıt altına alınmasıyla ilgilenilmemiştir.

Zamanla gelişen ekonomik koşullar devletin ekonomik faaliyetlerinin ve etkilerinin artmasına neden olmuş ve alınan ekonomik kararlar ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Gelişen bu ekonomik koşullar idarelerin yaptıkları tüm mali işlemlerin ve kararların kayıt altına alınmasının ve raporlanmasının önemini arttırdığından tüm dikkatleri devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Böylelikle devlet muhasebesi ve mali raporlamada isteklere cevap veremeyen nakit esaslı devlet muhasebesi uygulaması terk edilerek tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması yönünde bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlamıştır. Ülkemizde de ilk olarak 1995 yılında çalışmalarına başlanıp bugüne kadar hala devam eden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamalarının getirdiği yenilikleri aşağıda ele alınmıştır.

### 1.1. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMININ GENİŞLEMESİ

Nakit esaslı devlet muhasebesinin en önemli dezavantajlarından bir tanesi sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlarda uygulanmasıydı. Farklı muhasebe sistemleri uygulanan mahalli idareler, sosyal güvenlik kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar gibi idarelerin bütçeden aldıkları pay ve bütçeyle olan ilişkilerinin izlenememesi ulusal ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında karar verici durumunda olan yöneticiler önünde bir engel oluşturmaktadır.

Dünya Bankası tarafından birçok uzmanın katılımı ile hazırlanan Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu' nda (PEİR) bu konu ile ilgili çarpıcı açıklamalar mevcuttur. Söz konusu raporda; konsolide bütçenin, gelir veya borçlanma ile finanse edilen kamu harcamalarının önemli bir kısmını kapsamadığının altı çizilmekte ve 1999 yılında konsolide bütçe giderlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılanın %36'sı olmasına karşın gerçekte kamu harcamalarının bütçe dışı fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları ve yerel yönetimler dahil edildiğinde GSYH' nın %46' sı olarak gerçekleştiği belirtilmektedir. Dikkat edilecek olursa belirlenen oranın içinde yarı mali işlemler de sayılmamaktadır. Görüldüğü gibi bütçe ve nakit esaslı devlet muhasebesi çok önemli bir büyüklüğü kavramamaktadır. Bu husus bünyesinde taşıdığı sakıncalı durumların yanı sıra şeffaflığı da engellemektedir.<sup>28</sup>

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan çalışma grubu tarafından uluslararası muhasebe standartlarına uygun, kamuda uygulanacak hesap planını belirten, üretilecek mali tablo ve raporların özellikleri ve çeşitlerini açıklayan ve tüm genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak olan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış 08.06.2005 tarihinde uygulamaya konulmuştur.

<sup>28</sup> Erkan KARAASLAN, "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık" , **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı 15, Ocak-Mart, 2002,s.7

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini üç başlık altında toplayabiliriz;

- 1- Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri
- 2- Mahalli İdareler
- 3- Sosyal Güvenlik Kurumları

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini; Genel Bütçeli idareler (Bunlara bağlı Döner Sermayeli İşletmeler) , Özel Bütçeli İdareler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar olarak, Mahalli İdareleri; Belediyeler, il Özel İdareleri ve bunların kurdukları birlikler olarak, Sosyal Güvenlik Kurumlarını ise Emekli sandığı, Bağ-Kur, SSK olarak yönetmeliği esas alarak tanımlayabiliriz.

Netice olarak sadece genel ve katma bütçeli kuruluşları kapsamı içine alan nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi terk edilerek yerine yeni muhasebe sistemi olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi benimsenmiş böylelikle 1) Genel Bütçeli Kuruluşlar 2) Özel Bütçeli Kuruluşlar 3) Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar 4) Mahalli İdareler 5) Sosyal Güvenlik Kurumlarının hepsinde ortak bir muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

## **1.2. KAMUDA MUHASEBE BİRLİĞİNİN SAĞLANMASI**

Devletin tüm idarelerinin birbirinden farklı muhasebe sistemi uygulamaları farklı hesap planına, farklı defter ve belge düzenine, farklı muhasebe kayıtlarına, farklı mali tablo ve rapor üretmelerine neden olmaktaydı. Bunun sonucu olarak kamu idarelerinin mali tablolarının konsolide edilememesi ve Türkiye fotoğrafının çıkarılamamasına neden olmaktaydı. Ayrıca ayrı muhasebe sistemlerine göre üretilen bu mali tabloların birbirleriyle karşılaştırma imkanı olmadığından kurumların mevcut

kaynakları ne kadar etkili ve verimli kullandıkları konusunda yeterli bilgi sağlanamamaktadır.

Benimsenen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemiyle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uluslararası muhasebe standartlarına uygun ortak bir muhasebe sistemi benimsenmiş, hem mali tabloların konsolidasyonuna hem de kurumların mali tablolarının birbirleriyle karşılaştırılmasına imkan sağlamıştır.

### **1.3. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYITLARIN TAHAKKUK ESASINA GÖRE TUTULMAYA BAŞLANILMASI**

Yürürlükten kaldırılan muhasebe sistemi, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olan nakit esasına dayanmaktadır. Yürürlüğe konulan muhasebe sisteminde ise, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. Yeni devlet muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden birisi nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek yeteneğe sahip olmasıdır.<sup>29</sup>

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilmesi için "yansıtma tekniği" kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları

<sup>29</sup> Erkan KARAARSLAN, "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", *Sayıştay Dergisi*, sayı: 54, 2004, s.55

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.<sup>30</sup>

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin en önemli özelliği bir mali olay veya işlemin doğurduğu nakit giriş ve çıkışlarının ne zaman ortaya çıktığına bakılmaksızın mali olay ve işlemin sonucunda ortaya çıkan bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilmesidir. Yani bir devlet borcu ortaya çıktığında gider; devletin bir geliri ise tahakkuk ettiğinde gelir hesaplarına kayıt edilmektedir. Böylece, devletin varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır.

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde Devlet uhdesinde bulunan bir borcun ödenek yetersizliği nedeniyle ödenememesi durumunda bu borcun mali tablolarda görülme ihtimali söz konusu değildir. Doğal olarak bu şekilde oluşturulan mali tabloların gerçeği tam ve doğru olarak yansıtması beklenilemez bir durumdur. Ayrıca mali tablolardan borç yükünün görülememesi nakit planlamasının önünde bir engel teşkil eder ve buda ileriye dönük olarak sağlıklı ödenek ve nakit planlamasını engeller.

Tüm hesapların mevcut sistemde yer alan çalışma biçimleri bu yazının konusuna girmeyecek ölçüde detaylı olduğu ve bunların detaylı hesap planından izlenmesi gerektiği düşünülse de, mevcut sisteme getirilen ve Dünya Bankası Raporlarına kadar girmiş yukarda da bahsedilen ödeneği olmayan giderlerin tahakkuk ettiği halde kayıt altına alınmaması eleştirisine, hesap planının getirdiği çözüm önerisine değinmek yerinde olacaktır. Hesap planının “32- Bütçeden Doğan Borçlar grubunun içinde yer alan “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı; Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir

---

<sup>30</sup> Erkan KARAARSLAN, a.g.m., s.55

kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılacaktır. Bu borçlar, ödeneği temin edildiğinde bütçeye mal edilmek üzere Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına alacak, Giderler Hesabına borç kaydedilecektir. Ardından bu hesapta kayıtlı tutarlardan ödeneğine dayanılarak tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlananlar bir taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, Kasa Hesabı, Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına veya Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına alacak; diğer taraftan gün sonunda Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına borç, Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilecektir.<sup>31</sup>

#### **1.4. DEVLETİN TÜM MALİ FAALİYETLERİNİN KAYIT ALTINA ALINMASI**

Bütçe odaklı olan nakit esaslı muhasebe sistemi sadece bütçeyle ilişkilendirilen işlemlerin kaydını tutmaktaydı. Doğal olarak bütçeyle ilişkilendirilemeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması ve mali tablolarda yer almaması devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında doğru bilgi alınamamaktaydı.

Bütçe çerçevesindeki bazı gelir ve giderlerin kayıt dışı kalması, mevcut bütçe sistemimizin en önemli sorunlarından biridir. Bu işlemler doğrudan genel ya da katma bütçeli idarelerce gerçekleştirilmekle birlikte bütçeye gelir ya da gider olarak kaydedilmediğinden bütçede görünmez, gizli kalır.

Daha çok borçlanmayla ilgili olan bu tür bütçeleştirilemeyen işlemlere; devlet borçlarının ödenmesi gereken faizleri yerine ya da hükümetin görev zararı borçlarına karşılık olarak, alacaklı kuruluşlara tahvil verildiğinde gider

---

<sup>31</sup> Erkan KARASLAN, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 15, Ocak-Mart 2002

kaydı yapılmaması örnek olarak verilebilir. Bu durum net borçlanma hasılatını bütçe açığından fazla göstermektedir.

Sayıştay Başkanlığı tarafından incelenerek 2000 yılı Hazine İşlemleri Raporunda yer verilen kayıt dışı bütçe işlemlerini; mahsup borçlanma, nakit dışı borçlanma veya yarı mali işlemler olarak üçe ayırabiliriz. Söz konusu rapora göre, kayıt dışı bütçe işlemleri çoğunlukla bütçe kanunu hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Bütçe kanunda yapılan düzenlemelerle bazı giderlerin bütçe dışında izlenmesine imkan tanınmaktadır. Ancak, bu işlemler yasal olmakla birlikte, mali disipline ve temel ilkelere aykırıdır.

Bütçe hükümetlerin bütün faaliyetlerini tam anlamıyla ortaya koyamadığından kullanıcılara eksik bilgi sunmaktadır. Böylelikle bütçe açığıda olduğundan az gözükmektedir. Bu işlemler üzerinde Meclis'in doğrudan denetim mekanizmaları –bütçe ve kesin hesap süreci- etkisiz kalmaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin çıkış amacı kamu mali sisteminde hesap verilebilirliğin ve saydamlığın sağlanabilmesidir. Gelişen kamu mali sisteminde hükümet bünyesinde politika oluşturan kişiler ve kurumlar ile yerli ve yabancı yatırımcılar, akademisyenler, bütçe hakkı gereği halk devlete ait tüm mali bilgileri muhasebe aracılığıyla doğru, şeffaf ve net bir şekilde öğrenmek isterler. Demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın sonucu olarak da bu hakları vardır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bunu gerçekleştirebilmek için sadece bütçe odaklı bir muhasebe sistemini ele almamış, bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Bu yenilikle birlikte, muhasebeden elde edilen tablolarda geçmişten farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir.

### 1.5. MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN KAYIT ALTINA ALINMASI

2004 yılı başına kadar uygulanan muhasebe sistemi ve bu uygulamaya yön veren Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinin yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte, devlet muhasebesi sistemindeki en büyük eksikliklerinden biri de ortadan kalkmıştır. Zira, geçmişte muhasebe sistemine getirilen eleştirilerin başında, sistemin devletin malvarlığını izleyememesi gelmekteydi. Böyle bir muhasebe sistemi kamu kurum ve kuruluşlarındaki muhasebe uygulamalarını bir hesap sisteminden çok bir kayıt düzeni halinde yürütülmesine ve muhasebeden elde edilen çıktıların muhasebenin yönetim ve kontrol fonksiyonlarının yeterince gerçekleşmemesine yol açmaktaydı

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile amaçlanan yukarıda açıklanan sorunları ortadan kaldıran bir muhasebe sistemi oluşturmaktır. Diğer bir ifadeyle amaç, Devlet Muhasebesinin kapsamına giren kurum ve kuruluşların tüm mal varlığını genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun olarak hesaba almaktır.<sup>32</sup>

Bu kapsamda, 08.06.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, genel yönetim kapsamına dahil genel bütçeye dahil idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumlarını ve yerel yönetimlerin hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların

<sup>32</sup> Eyüp KIZILKAYA, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002, s. 102

zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası muhasebe standartlarına uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla çıkarılmıştır.

Yönetmelikteki hesap planında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

### **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
- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 264 Özel Maliyetler Hesabı
- 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı
- 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

16 No' lu Uluslararası Muhasebe Standardında Maddi Duran varlıklarla ilgili düzenleme yapılmıştır. Standartta Maddi Duran Varlıkları;

“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 meyvelikler, canlı hayvanlar diğer standartlarda düzenlendiği için bu standart kapsamına girmemektedir.” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>33</sup>

Yukarıda bahsedilen uluslararası standartta uygun olarak Yönetmelikte maddi duran varlıklar ile bu varlıklarla ilgili işlemler hakkında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Maddi duran varlıklara öncelikle 23’üncü maddede yer verilmektedir. “Mali olmayan varlıklar ve sınıflandırılması” başlıklı bu maddede maddi ve maddi olmayan duran varlıklar tanımlanmıştır. Maddede maddi duran varlıkları 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 ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan maddi duran varlıklar olarak tanımlamakta; maddi olmayan duran varlıkları ise; 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 kalemlerdir şeklinde ifade etmektedir.

Maddi duran varlıkların hangi tutar üzerinden kayıtlara alınacakları hususuna geçmeden evvel öncelikle yönetmeliğin 4 üncü maddesinde yer alan tanımlara göz atacak olursak, madde hükmüne göre;

İz bedeli: Ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya

<sup>33</sup> Remzi, ÖRTEN, Hasan, KAVAL, Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Ankara, Gazi Kitapevi, Mart 2007, s. 195

edilmesi uygun görülmeyen ancak, hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutarı,

Maliyet bedeli: Bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamını,

Rayiç değer: Varlık veya kaynakların değerlendirme günündeki normal alım satım değerini,

Defter değeri: Varlık veya kaynakların değerlendirme gününde muhasebe kayıtlarındaki değerini,

İfade etmektedir.

Yine 16 No' lu Uluslararası Muhasebe Standardında Maddi Duran Varlıkların ilk değerlendirme işlemiyle ilgili hususlar yer almaktadır. Buna göre standartta; "Maddi varlık olarak mali tablolara alınan varlıkların, ilk olarak maliyet bedelleri ile kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Maddi varlıkların elde etme maliyetini ise;

a) Satış iskontoları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren iktisap fiyatını,

b) Varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılan; o pozisyona ve duruma getirirken üretilen varlıkların satışından elde edilen net hasılatlar düşüldükten sonra kalan; varlığın düzgün çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri de dahil, kendisiyle doğrudan ilişkilendirilebilen her

türlü maliyeti, kapsar<sup>34</sup>, şeklinde tanımlamıştır.

Yönetmeliğin “Maddi Duran Varlıkların Kayıt Değerleri” başlıklı 24’üncü maddesinde Standarda uygun olarak duran varlıkların kayıtlara hangi tutarlar üzerinden alınacakları üzerinde durulmaktadır. Maddeye göre; Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan kamu idarelerinin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dahil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez.

Maddi duran varlıkların bütünüleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri bilinemiyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır.

Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı bulundukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır.

---

<sup>34</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri XI No:25

Muhasebe kayıtlarına maliyet bedelleriyle alınan maddi duran varlıklara, aktife girmelerinden sonra da bazı harcamaların yapılması söz konusu olabilmektedir.

Bu konuda 16 No' lu UMS' da; "Varlıklar aktife alındıktan sonra ortaya çıkan ve tesislerin 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,"<sup>35</sup> şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır.

Bunun dışındaki maddi varlığa ilişkin yapılan diğer tüm harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak finansal tablolara alınmaktadır.

Yönetmeliğin 25 inci maddesinde standarda paralel olarak maddi duran varlıklara sonradan yapılan harcamalar düzenlemiştir. Madde hükmüne göre; 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.

16 No' lu Standartta yapılan bir başka önemli düzenleme mali tablolara ilk alınmadan sonraki dönemlerde değerlendirme işlemi ile ilgili uygulamadır. Bu konuyla ilgili olarak standartta benimsenen temel yöntem mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklükleri indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilmesidir. Ancak standart, zorunlu olmamak koşuluyla bir

<sup>35</sup> Remzi,ÖRTEN,Hasan, KAVAT, Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Ankara,Gazi Kitapevi, Mart 2007,s. 197

alternatif yöntem olan yeniden değerlendirme yöntemini de uygulayıcıların takdirine sunmuştur. Bu yöntemle göre maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilirler. Burada yeniden değerlendirilmiş tutar; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Maddi varlıklarda gerçeğe uygun değer; piyasa değeridir. Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış, doğrudan öz sermaye hesap grubunda “yeniden değerlendirme fonu” adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır.

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Yönetmeliğin 31 inci maddesinde değer değişimleri ile ilgili hüküm yer almışsa da standarta bahsedilen hususları tam anlamıyla kavramamaktadır.

Yönetmeliğin “Maddi olmayan duran varlıklar ve kayıt değerleri” başlıklı 26’ıncı maddesinde maddi olmayan duran varlıkların kayıtlara hangi tutarlar üzerinden alınacakları üzerinde durulmaktadır. maddeye göre; Maddi olmayan duran varlık, 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 kalemlerdir. Maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın satın alındığı veya üretildiği sırada yapılan nakit veya nakit benzeri harcama veya varlığın elde edilmesi için verilen kıymetlerin rayıç

değeridir. Maddi olmayan bir duran varlık elden çıkarıldığı, kullanımı veya satışından hiçbir ekonomik fayda beklenmediği zaman hesaplardan çıkarılır

Maddi duran varlıklara ilişkin özellikli işlemlerden amortisman uygulaması Yönetmeliğin 27 nci maddesinde 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 30.12.2006 tarih 26392 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2006-1 sayılı amortismanlara ilişkin genel tebliğde Bakanlıkça belirlenmiştir.

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.

Maddi duran varlıklara ilişkin bir diğer özellikli işlem yeniden değerlendirme uygulaması Yönetmeliğin 28 nci maddesinde ele alınmıştır.

Maddede; Kapsama dahil kamu idareleri, bilançolarına dahil amortismanla tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı Kurul tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla Bakanlıkça belirlenecek esas ve usullere göre aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutarlar.

a) Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değeri.

b) Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da yeniden değerlendirme farkları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortismanla tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

c) Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Bakanlıkça belirlenir.

d) Hesap dönemi içinde edinilen amortismanla tabi varlıklar için edinildiği dönem için yeniden değerlendirme yapılmaz.

e) Değerlendirme, mali yıl sonu itibarıyla yapılır.

f) Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki yeniden değerlendirme farkları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerlendirme artışı da hesaplardan çıkarılır. Yeniden değerlendirme farkları

hesabına kaydedilmiş tutarlar ilgili varlık tamamen amorti edildikten sonra net değer hesabına aktarılabilir.

## 1.6. DEVLET BORÇLARININ KAYITLARDA GÖRÜLMESİNİN SAĞLANMASI

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.<sup>36</sup>

Ayrıca yıllarca hükümetlerin uygulamış oldukları ekonomik ve mali politikalar iç ve dış borç stoklarının artmasına neden olmuş, buda kamuoyunun dikkatinin bu yöne çevrilmesine yol açmıştır.

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminden elde edilen muhasebe kayıtlarından ve mali tablolardan devletin yükümlülüğündeki borçları görmek mümkün olmamaktaydı. Muhasebe dışı elde edilen bazı cetvellerden devletin içinde bulunduğu borç tutarını tam ve doğru olarak tespit edilememesi, borçların vadelerinin doğru olarak saptanamaması modern devlet anlayışında az rastlanabilinen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Temelde sorun tahakkuk birimi olan hazine Müsteşarlığındaki borçlanma verilerinin hazine saymanlıklarına iletilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

<sup>36</sup> Serap YANIK, “ Türkiye’ deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması”, **Doktora Tezi**, Ankara,2000,s.88

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine geçilmesiyle birlikte devletin hem iç hem de dış borç tutarları muhasebeden elde edilebilecek. Ayrıca borçların vade yapılarına göre bir ayırıma tabi tutularak kayıtlarının yapılması sağlanarak modern devletlerde uygulanan bir borç takip ve yönetimi sağlanmış olacaktır.

Devlet borçlanmasıyla ilgili olarak yönetmelikteki düzenlemelere bir göz attığımızda;

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde borçlanma ve borçlanma maliyetleri başlıklı 33 üncü maddesinde yapılan düzenlemede; “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. “ hükmü yer almaktadır.

Bu konuyla ilgili olarak yönetmelik hükümlerinin de esas aldığı 23 No’ lu Uluslararası Muhasebe Standardında, borçlanma maliyetiyle ilgili hususlar yer almaktadır. Standartta temel yöntem olarak borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi esas alınmıştır. Ancak buna bir istisna getirmektedir. Şöyle ki eğer nitelikli bir varlığın alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri söz konusu ise borçlanma maliyetleri nitelikli varlığın bir parçası olarak aktifleştirilebilir.

Nitelikli Varlık, satılabilir hale gelmesi uzun süre alan stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sıralanabilir. Burada önemli olan husus bir varlığın nitelikli varlık olarak sayılabilmesi için satışa veya kullanıma hazır hale gelmelerinin uzun bir süre

alması gerekmektedir. Bu tür varlıklar genellikle siparişe dayalı olarak üretilirler. İşte bu tip nitelikli varlıkların alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri nitelikli varlığın maliyetine dahil edilir.

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.

### **1.7. VERGİ HARCAMALARININ RAPORLANABİLECEK OLMASI**

Devletin ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı vergiden istisna tuttuğu veya indirim uyguladığı yani vazgeçtiği vergi gelirlerine vergi harcamaları denilmektedir. Vergi harcamalarının bir nevi devlet gideri özelliğine sahip olması ve bunun muhasebe ve mali tablolarda yer alması hesap verilebilirlik ve saydamlığın bir gereğidir. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde vergi harcamalarını görmek mümkün olmamaktaydı. Ancak muhasebe dışı bazı yöntemler kullanılmak suretiyle (Anketler ve istatistiksel yöntemler) vergi harcamaları hesaplanabilmekteydi.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminin benimsenmesiyle birlikte vergi harcamalarının hesaplanması konusunda önemli bir adım atılmıştır. 630. Giderler hesabının alt hesaplarında formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir.

### **1.8. KESİN HESABA İLİŞKİN BİLGİLERİN MUHASEBEDEN ELDE EDİLECEK OLMASI**

Türkiye Büyük Millet Meclisi' nin hükümetler üzerindeki en önemli denetim yolu kesin hesap kanunudur. Hükümetler bir yıl boyunca yapmış olduğu hizmetlerin karşılığında harcamış olduğu ödeneklerin hesabını kesin hesap kanunuyla vermektedir. Kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasında Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi tam olarak güvenilir bilgiler sağlayamamakla birlikte bir çok noktada yetersiz kalmaktadır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine geçilmesiyle birlikte kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasında gerek gider taahhütleri hesabının alt hesaplarında kesin hesaba ilişkin bilgiler yardımıyla gerekse tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı yardımıyla Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin bütün bilgiler bugünkünden daha ileri bir şekilde muhasebeden elde edilecektir.

### **1.9. ÖDENEK VE NAKİT PLANLAMASI İLE BÜTÇELER VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMLARININ HAZIRLANMASINA DESTEK SAĞLANMASI**

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilemez. Muhasebe sisteminde ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerin muhasebe disiplini içine kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sisteminin bulunmaması, 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 karşılaşılacağı tespit edilememekte orta-uzun vadeli planlar yapılamamaktadır.<sup>37</sup>

Bu noktada yeni muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki hesabın işlevinden bahsetmek yararlı olacaktır. Birincisi; 322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabıdır. Bu hesap; Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere Devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, ödeme emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılacaktır. Bu borçlar, ödeneği temin edildiğinde bütçeye mal edilmek üzere, Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına alacak, Giderler Hesabına borç kaydedilecektir. Ardından bu hesapta kayıtlı tutarlardan ödeneğine dayanılarak tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlananlar bir taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, Kasa Hesabı veya Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına veyahut Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına alacak; diğer taraftan Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına borç, Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilecektir.<sup>38</sup>

İkincisi ise 92-Taahhütler hesap grubudur. Taahhütler hesabı aracılığıyla ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçlar ile girişilen taahhütler izlenebilecek ve bütçedeki ödeneklerle bunların ilişkisi kurulabilecek. Yeni bir Taahhüt izleme sisteminin kurulması ile birlikte, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayarak yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

<sup>37</sup> Erkan KARAASLAN, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, (Erişim), [www.sgb.gov.tr](http://www.sgb.gov.tr), 18 Temmuz 2007, s.11

<sup>38</sup> Erkan KARAASLAN, a.g.m., s.11

Bütün bu açıklamalar neticesinde, ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçlar ile girişilen taahhütlerin tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi tarafından izlenmesiyle birlikte artık devletin ne zaman hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilecek ve böylelikle sağlıklı bir ödenek ve nakit planlaması yapılabilecektir.

#### **1.10. HESAPLARIN SINIFLANDIRILABİLMESİ**

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde sistemli bir sınıflandırma olmadığından hesapların niteliklerine göre kodlandırılması yapılamamıştır. Bu durum, pek çok hesabın özelliğini kaybetmesine ve farklı işlemlerin aynı hesaplara kaydedilmesine neden olmuştur. Özellikle borç hesaplarında meydana gelen bu karışıklıkta, devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesinin payı büyüktür. Nakit Esaslı devlet Muhasebesinin gelişen borçlanma araçlarını kaydetmede yetersiz kalması ve anlaşılabilir , işlevsel mali tablolar üretilmesini zorlaştırması yeni bir muhasebe sistemine duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde temel ilke, önceden belirlenmiş standartlarda rapor üretilmesi için hesapların bir sisteme dayandırılmasıdır. Bu amaçla, belirlenen standartlara uygun olarak hesaplar niteliklerine ve vadelerine göre ayrıma tabi tutulmuş ve buna uygun olarak bir hesap planı hazırlanmıştır. Ayrıca hesaplara bir kod verilerek bu kodun karşılığında herkesin aynı şeyi algılaması için çalışılmıştır. Hesap planının hazırlanması aşamasında ülkemizde genel kabul görmüş tek düzen hesap planından esinlenilmiştir.

### **1.11. MUHASEBE SİSTEMİNİN YETERLİ DETAYA SAHİP OLMASI**

Nakit Esaslı Devlet muhasebesi sistemi yeteri kadar detay göstermemektedir. Hesaplar alt hesaplara ayrılmamakta dolayısıyla da bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Mevcut sistemin üzerinde odaklandığı bütçe gelir ve giderlerine ait ayrıntılar bile muhasebe dışında kalabilmektedir. İhtiyaç duyulan bu tür bilgiler muhasebe dışından elde edilebilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin benimsediği yeni hesap planı, yeni bütçe kod yapısı ile birlikte uygulandığında her türlü bilgi tüm ayrıntılarına kadar alt hesaplarda görülebilecektir. Örneğin, Emanetler Hesabının detayına bakıldığı zaman Kefalet Sandığı Aidatları, Sendika Aidatları, Oyak Aidatları, Dağıtılacak Gümrük Para Cezaları, Gümrük Fazla Çalışma Paraları ve Tapu Akit Ücretleri gibi detaya ilişkin tüm bilgiler görülebilecektir. Bugün bir takım cetvellerle veya muhasebe dışı işlemlerle tespit edilen bir çok mali bilgi, artık benimsenen yeni devlet muhasebesinden doğru, açık, anlaşılır ve net bir şekilde elde edilecektir.

### **1.12. RAPORLAMAYA VE SONUÇ ÜRETMEYE ELVERİŞLİ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN BİR DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI**

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi sistemi hem genel ve katma bütçeli idareleri kapsamı hem de sadece bütçeyle ilgili işlemlere ait kayıtları tutması nedeniyle bu muhasebe sisteminden elde edilmeye çalışılan mali tablolar muhasebe dışı çalışmalarla elde edilen cetvellerden öteye gidememiştir. Ayrıca rapor üretmeye uygun bir hesap planının olmayışı bilanço, mizan, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi mali tabloların düzenlenememesinde en önemli engellerden biridir.

Sonuç olarak muhasebe dışı işlemlerden elde edilen bilgilerle oluşturulan tablolarda mali tablo özelliği taşımaktan uzaklaşmaktadır. Oysa muhasebe sistemi kamu kesiminin bütünü hakkında veriler toplayabilmeli, bu verilerden tablolar çıkarabilmeli ve bunları kullanıcılara sunabilmelidir. Bu ise ancak detaylı bilgi üreten bir muhasebe sistemi ile mümkün olabilir.

Devlet muhasebesinin üretmiş olduğu tablolar uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun bir mali tablo özelliğinden uzak bir konsolide ve karşılaştırılabilme özelliğine haiz olmayan cetveller ve tablolar topluluğu olmaktan ileriye gidememektedir.

Nakit esaslı devlet muhasebesinin vermiş olduğu verilere dayanılarak hazırlanan, mali tablo özelliğini taşımayan ve bütçe uygulama sonuçlarını kavrayan hazine genel hesabı ve kesin hesap kanununun mali yıl bütçesiyle beraber genel kurulda görüşülmesi yasamanın ciddi bir şekilde yürütmeyi denetlemesinin etkinliğini ortadan kaldırmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel devlet sektörü için hazırlanacak 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 sıralayabiliriz. Bu raporlarla birlikte, devlet muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmaktadır.<sup>39</sup>

Muhasebe kayıtlarını esas alarak düzenlenen mali tablolarda temel amaç, kaynakların nerelere ve nasıl dağıtıldığının görülmesi, kaynakların

---

<sup>39</sup> Erkan, KARAASLAN, a.g.m, s.14

etkin ve verimli kullanımının sağlanması kısacası fonların ve bunların kullanımlarının performansının görülebilmesidir. Mali tablolar, şeffaf ve çağdaş bir yönetim sisteminin gereği olarak, aşağıdaki bilgileri sağlayarak en genel anlamda devletin vergi verenlere hesap verebilirliğini ortaya koyacaktır.

- Mali fonların dağılımı, kullanımı ve kaynakları hakkında bilgi sağlayacaktır.

- Devletin nakit ihtiyaçlarını hangi kaynaklardan hangi faaliyetler sonucu edindiği hakkında bilgi verir.

- Devletin gelir elde ederek taahhüt ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine dair performansını ölçmeyi sağlar.

- Kamu idarelerine ait doğru, şeffaf ve tutarlı mali bilgilere herkes istediğinde ulaşabilecektir.

- Devlet faaliyetlerinin başarısının ölçülmesi için bilgi üretecektir.

- Devlet birimlerinin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıklarını gösterecektir.

- Devletin kaynakları yasal sınırlar ve ödenek limitleri içinde, yasa ve sözleşme gereksinimlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını gösterecektir.

Hazırlanan mali tablolar mevcut durumu göstermenin yanında, geçmiş yıllarla mukayese yapma imkanı da sağlamalıdır. Bu sebeple, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgileri sağlarken, en azından bir önceki yılın verilerinin mali tablolarda yer alması daha doğru analiz yapma fırsatı sağlayacaktır.

### 1.13. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRILMASINA TEMEL TEŞKİL ETMESİ

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli “bütçe kuramları” (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır.<sup>40</sup> Devri bütçe, telafi edici bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe en çok bilinen bütçe kuramlarıdır. Bu kuramlar, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. Diğer taraftan, yeni kod yapısının oluşturulmasında Türk idare yapısının özelliklerinin de dikkate alınması kararlaştırılmıştır. Bu çerçevede IMF yetkilileriyle yapılan çalışmalar sonucunda 1998 yılında GFS (Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri)<sup>41</sup> esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır.<sup>42</sup>

2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem ABS hem de önceki sınıflandırma Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (TEDM) ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır.

<sup>40</sup> Gülay, COŞKUN, **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2000, s. 22.

<sup>41</sup> **Devlet Mali İstatistikleri:** Hükümetlerin nakit teminlerinin ve geri ödemelerinin ekonomik incelemeye ve ölçmeye uygun hale getirilmesi için kabul edilmiş uluslararası kayıt sistemi.

<sup>42</sup> Erkan KARAARSLAN, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, sayı: 54, 2004, s.59

Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu ise, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>43</sup>

Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) ile birlikte program bütçe sisteminin sadece sınıflandırma kısmında değişiklik yapılarak gerekçe, ödeneklendirme ve program analizi kısımları olduğu gibi korunmuştur. Uygulamada yanlış bir düşünce olan program bütçenin sadece sınıflandırmadan ibaret olduğu, diğer unsurlarının unutulmasına neden olmuştur.

Oysa, ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Söz konusu kuramlardan beklenen faydaları da ABS'den beklememek gerekir.<sup>44</sup>

#### Analitik Bütçe Sınıflandırması,

- Kurumsal Sınıflandırma (Dört düzey, sekiz hane)
- Fonksiyonel Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)
- Finansman Tipi Sınıflandırma (Bir Düzey, bir hane)
- Ekonomik Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

ABS' nin esas aldığı sınıflandırmalardan biri olan ekonomik sınıflandırma 4 düzeyli ve 6 haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Bu sınıflandırma oluşturulurken devletin faaliyetlerinin ulusal ekonomi üzerinde yaratmış olduğu etkileri gruplamak ve ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmelerini sağlamaktır.

<sup>43</sup> Erkan, KARAASLAN,a.g.m.,s.60

<sup>44</sup> Bilal KOCABAŞ "Analitik Bütçe Sınıflandırması," **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı.26, Ekim 2004, s.65

Diğer üç tür sınıflandırma (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece gider bütçesi ile ilgili iken, başka bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma,

- 1.Harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında
- 2.Gelirlerin sınıflandırmasında
- 3.Finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırmasında

kullanılmaktadır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Analitik Bütçe Sınıflandırması birbirinin vazgeçilmez bir parçasıdır. Hesap planında 3 basamaklı bir hesap kodu ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur. Bütçeye ilişkin hesaplarda hesabın detayı ile Analitik Bütçeye Sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması yapılan çalışmalarla üst üste çakıştırılmıştır. Böylelikle kullanıcılar hem mükerrer veri kaydından kurtarılmakta hem de tertip ve hesapların detayını öğrenmeleri kolaylaştırılmaktadır.<sup>45</sup>

Analitik Bütçe sınıflandırılması ile hesapların detayını birleştirme işlemi aşağıda özetlenmiştir.

| Hesap No | Kurumsal Kodlama |    |    |    | Fonksiyonel Kod |    |    |    | Finans Kodu | Ekonomik / Ayrıntı 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 |

<sup>45</sup> Erkan KARAARSLAN, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, sayı: 54, 2004, s.61

## 2. TAHAKKUK VE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standart ve İlkelerine uygun bir biçimde kurulan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulaması Ülkemizde bazı idarelerde 2004 yılı başından itibaren, ancak tam anlamıyla tüm genel yönetim kapsamındaki idarelerde 2006 yılının başından itibaren uygulanmaya başlanılmıştır.

Kurulan muhasebe sistemine ilişkin kayıtların nakit esaslı muhasebe sisteminden farklılıklarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz. (Örneklerde KDV ihmal edilmiştir. KDV dikkate alınan örnekler kendi içinde belirtilmiştir.)

### 2.1. VARLIKLARA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI

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.

Örnek

Çankaya vergi dairesi müdürlüğünce 90 YTL tutarında daha önce tahakkuku yapılmış bütçe geliri çekle tahsil edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|               |       |
|---------------|-------|
| ----- / ----- |       |
| KASA          | 90,00 |
| B. GELİRİ     | 90,00 |
| ----- / ----- |       |

## b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| ----- / -----              |       |
| 101. ALINAN ÇEKLER         | 90,00 |
| 120. GELİRLERDEN ALACAKLAR | 90,00 |
| ----- / -----              |       |
| 805. GELİR YANSITMA        | 90,00 |
| 800.BÜTÇE GELİRLERİ        | 90,00 |
| ----- / -----              |       |

2. Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabının Ayrılması; Eski muhasebe sisteminde ( Nakit Esaslı Muhasebe sistemi) yer alan nazım hesap niteliğindeki menkul kıymetler hesabına hem kişi hem de hazine malı olarak muhasebe birimlerine intikal eden her türlü menkul kıymetler kaydedilmekteydi. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde ise hazine malı olarak muhasebe birimine intikal eden menkul kıymetler 117- Menkul Varlıklar hesabına, kişilere ait menkul kıymetler ise 912- Kişilere ait Menkul Kıymetler hesabına kaydedilmektedir. Böylece kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı ayrı izlenebilmektedir.

## Örnek

Gözetimine alınan şahısların evlerinde yapılan aramada ve yapılan yargılama sonucunda hazine malı olduğuna karar verilen 5.000 YTL değerinde hazine bonusu ayaş malmüdürlüğüne teslim edilmiştir.

## a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|                       |          |
|-----------------------|----------|
| ----- / -----         |          |
| MENKUL KIYMETLER HS.  | 5.000,00 |
| DEĞER DEĞİŞİMLERİ HS. | 5.000,00 |
| ----- / -----         |          |

## b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde

|                       |          |
|-----------------------|----------|
| ----- / -----         |          |
| 117. MENKUL VARLIKLAR | 5.000,00 |
| 600.GELİRLER          | 5.000,00 |
| ----- / -----         |          |

Eğer kişilere ait bir hazine bonusu olsaydı;

|                                    |          |
|------------------------------------|----------|
| ----- / -----                      |          |
| 922. KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER | 5.000,00 |
| 923. MENKUL KIYMET EMANETLERİ      | 5.000,00 |
| ----- / -----                      |          |

3. Hesapların Vade Yapılarına Göre Ayrılması; Eski devlet muhasebesi sistemine getirilen eleştirilerin biri de hem alacakların hem de borçların vade yapılarına göre sınıflandırılıp izlenememesidir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi bu eleştiriyi bertaraf edecek şekilde oluşturulmuştur. Örneğin, gelirlerden alacaklar “120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” ve “220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” şeklinde vade yapısına göre ikiye ayrılmıştır. Bu düzenleme ile tahakkuk edilen alacakların ne zaman tahsil edilmesinin beklendiği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunulmuştur. 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 ettirilmiş 10.000 YTL tutarındaki amme alacağı 13 ay süreyle tecil edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| ----- / -----                        |           |
| TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HS.     | 10.000,00 |
|                                      |           |
| GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HS. | 10.000,00 |
| ----- / -----                        |           |

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                                  |           |
|--------------------------------------------------|-----------|
| ----- / -----                                    |           |
| 222. GELİRLERDEN TECİLLİ VE<br>TEHİRLİ ALACAKLAR | 10.000,00 |
|                                                  |           |
| 120. GELİRLERDEN ALACAKLAR                       | 10.000,00 |
| ----- / -----                                    |           |
| 122. GELİRLERDEN TECİLLİ VE<br>TEHİRLİ ALACAKLAR | 10.000,00 |
|                                                  |           |
| 222. GELİRLERDEN TECİLLİ VE<br>TEHİRLİ ALACAKLAR | 10.000,00 |

Vadesi 1 yılın altına indiğinde;

----- / -----

#### 4. Çeşitli Avans Hesaplarının İş Avans ve Kredileri Hesabında Toplanması;

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi sisteminde, madeni para basımı avans hesabı, elçilik ve konsolosluk avans hesabı ile bütçe içi 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 İş Avans ve Kredileri Hesabı adı altında tek başlık altında toplanması suretiyle gereksiz yere hesap sayılarının artmasına ve avans uygulamalarındaki dağınıklığa son verilmiştir.

#### Örnek

Şam Büyükelçiliğinin ihtiyaç duyduğu tüketim mallarının alımı için karşılığı konsolosluk hasılatından karşılanmak üzere 20.000,00 YTL avans gönderilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| ----- / -----                    |           |
| ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI | 20.000,00 |
| ÖDENECEK ÇEKLER                  | 20.000,00 |
| ----- / -----                    |           |

Harcamaya ilişkin evraklar muhasebe birimine geldiğinde

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| ----- / -----                    |           |
| BÜTÇE GİDERİ                     | 20.000,00 |
| ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI | 20.000,00 |
| ----- / -----                    |           |

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| ----- / -----                      |           |
| 160. İŞ AVANS VE KREDİLERİ         | 20.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. | 20.000,00 |
| ----- / -----                      |           |

Harcamaya ilişkin evraklar muhasebe birimine geldiğinde

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| ----- / -----              |           |
| 630. GİDERLER              | 20.000,00 |
| 160. İŞ AVANS VE KREDİLERİ | 20.000,00 |
| ----- / -----              |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ       | 20.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA        | 20.000,00 |
| ----- / -----              |           |

##### 5. Dönem Ayırıcı Hesapların Kullanılması;

Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde, Tahakkuk Esaslı Sistemde yer alan "180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" ile "280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı" bulunmamaktadır. Dolayısı ile dönemsellik ilkesi gereği yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktadır.

Yine Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde, Gelir Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Bu yüzden tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilecek olan gelirlerin muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise bu tür durumlar için, şayet tahsilat bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa "181-Gelir Tahakkukları Hesabı"na, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda tahsil edilecekse de "281-Gelir Tahakkukları Hesabı" na kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden gelirlerin tahsilat zamanının muhasebe

kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının ve dönem faaliyet sonucunun doğru şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

Dönem ayırıcı hesaplarla ilgili olarak yine Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde, "380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı" ile "480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı" bulunmamaktadır. Dolayısıyla tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar izlenememektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

Son olarak Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde, Tahakkuk Esaslı Sistemde bulunan Gider Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Dolayısıyla bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan ödemelerin muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılırsa 381 Gider Tahakkukları Hesabına, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse de 481 Gider Tahakkukları Hesabına kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

Dönem ayırıcı hesapların uygulamasına ait örnekler aşağıda yer almaktadır.

Örnek 1.( Peşin Ödenen giderlerle ilgili )

Maliye Bakanlığınca Vergi dairesi olarak kullanılmak üzere 01.05.2007 tarihinde bir bina kiralamış ve 1 yıllık kira bedeli 60.000 YTL'yi peşin olarak vermiştir.

Aylık Kira Bedeli = 60.000 / 12 = 5.000

8 aylık kira bedeli = 40.000

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| ----- 01/05 -----                  |           |
| 180. GEL. AYLARA AİT GİDERLER      | 40.000,00 |
| 280. GEL. YILLARA AİT GİDERLER     | 20.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. | 60.000,00 |
| -----01/05 -----                   |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ               | 60.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA                | 60.000,00 |
| -----31 /12 -----                  |           |
| 600. GİDERLER                      | 40.000,00 |
| 180. GEL. AYLARA AİT GİDERLER      | 40.000,00 |
| -----31 /12 -----                  |           |
| 180. GEL. AYLARA AİT GİDERLER      | 20.000,00 |
| 280. GEL. YILLARA AİT GİDERLER     | 20.000,00 |
| ----- / -----                      |           |

Örnek 2.( Gelir tahakkuklarına ilişkin örnek )

Kurum alacakları hesaplarında izlenen alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ve 31.12.2006 tarihi itibariyle bir sonraki yıl tahsil edilmesi gereken işlemiş faiz geliri alacağı tutarı 30.000 YTL dir.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                         |           |
|-------------------------|-----------|
| ----- 31/ 12 -----      |           |
| 181. GELİR TAHAKKUKLARI | 30.000,00 |
| 600.GELİRLER            | 30.000,00 |
| ----- / -----           |           |

Tahsilat gerçekleştiğinde;

|                         |           |
|-------------------------|-----------|
| ----- / -----           |           |
| 102. BANKA              | 30.000,00 |
| 181. GELİR TAHAKKUKLARI | 30.000,00 |
| ----- / -----           |           |
| 805. GELİR YANSITMA     | 30.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ    | 30.000,00 |
| ----- / -----           |           |

Örnek 3.( Peşin olarak tahsil edilen gelirlerle ilgili )

30.06.2006 tarihinde kamu idaresine ait binalardan birinin 2 yıl süreyle kiraya verilmesine karar verilmiş ve kira bedeli olan 400.000 YTL peşin olarak tahsil edilmiştir.

Aylık Kira Bedeli =  $400.000 / 24 = 16.666$

6 aylık kira bedeli = 100.000

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| ----- 30/06 -----              |            |
| 102. BANKA                     | 400.000,00 |
| 380. GEL. AYLARA AİT GELİRLER  | 100.000,00 |
| 480. GEL. YILLARA AİT GELİRLER | 300.000,00 |
| ----- 30/06 -----              |            |
| 805. GELİR YANSITMA            | 400.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ           | 400.000,00 |
| ----- 31 /12 -----             |            |
| 380. GEL. AYLARA AİT GELİRLER  | 100.000,00 |
| 600. GELİRLER                  | 100.000,00 |
| ----- 31 /12 -----             |            |
| 480. GEL. YILLARA AİT GELİRLER | 300.000,00 |
| 380. GEL. AYLARA AİT GELİRLER  | 300.000,00 |
| ----- / -----                  |            |

Örnek 4. ( Gider tahakkukları hesabıyla ilgili)

Dönem sonu işlemleri kapsamında kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubunda izlenen iç ve dış mali borçlara ilişkin olarak 2006 yılı için tahakkuk eden ve 2007 yılında ödenmesi öngörülen faiz tutarı 3.500.000.000 YTL dir.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                        |               |
|------------------------|---------------|
| ----- 31 /12 -----     |               |
| 630. GİDERLER          | 3.500.000.000 |
| 381. GİDER TAHAKUKLARI | 3.500.000.000 |
| ----- / -----          |               |

Söz konusu faiz 2007 yılının mart ayında 2007 yılının ilk iki aylık dönemine ilişkin olarak hesaplanan 30.000.000 YTL faiz ile birlikte ödenmiştir.

|                        |               |
|------------------------|---------------|
| ----- 01./03 -----     |               |
| 630. GİDERLER          | 30.000.000    |
| 381. GİDER TAHAKUKLARI | 3.500.000.000 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER    | 3.530.000.000 |
| ----- 01 /03 -----     |               |
| 830. BÜTÇE GİDERİ      | 3.530.000.000 |
| 835. GİDER YANSITMA    | 3.530.000.000 |
| ----- / -----          |               |

6. 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.

#### Örnek

Aşkale malmüdürlüğü veznesinde yapılan sayım sonucunda 30 YTL değerinde kasa noksanı tespit edilmiştir.

#### a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|                   |       |
|-------------------|-------|
| ----- / -----     |       |
| KİŞİ BORÇLARI HS. | 30,00 |
|                   |       |
| KASA HS.          | 30,00 |
| ----- / -----     |       |

#### b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                       |       |
|-----------------------|-------|
| ----- / -----         |       |
| 197. SAYIM NOKSANLARI | 30,00 |
|                       |       |
| 100. KASA             | 30,00 |
| ----- / -----         |       |

Yapılan incelemeler sonucunda noksanlığın nedeni anlaşılamamıştır.

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| ----- / -----            |       |
| 140.KİŞİLERDEN ALACAKLAR | 30,00 |
|                          |       |
| 197. SAYIM NOKSANLARI    | 30,00 |
| ----- / -----            |       |

7. Mali Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması; Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi sisteminde Mali duran varlıklar hesap grubu; kanuni yetkilere dayanılarak mali kuruluşlar ile mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler ile bu sermayelerin işletilmesinden doğan kar/zararlar, bütçeye iade olunan tutarlar ile bu kurumlara ikrazen verilen özel tertip iç borçlanma senetleri bedelinden bu kurumların ödenmemiş sermayelerine mahsup edilenler ve kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklerine dayanılarak döner sermayeli kuruluşlara yatırılan tutarların izlenmesi için kullanılır.

24- Mali Duran Varlıklar

240- Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241- Mal ve Hizmet Üreten kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242- Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

248- Diğer Mali Duran Varlıklar

Örnek 1.

Hazinece, 287.500.000 YTL sermaye ile kurulan ( A ) Bankası A.Ş.'nin sermayesine %8 oranında ve 23.000.000 YTL ile iştirak edilmesine karar verilmiş olup, sermayeye katılımın 11.000.000 YTL'si hazineye ait binanın sermaye olarak konulmak, kalan kısım ise nakden ödenmek suretiyle karşılanacaktır.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

----- / -----

240. MALİ KURULUŞLARA

YATIRILAN SERMAYELER 12.000.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. 12.000.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 12.000.000,00

835. GİDER YANSITMA 12.000.000,00

----- / -----

\* (A) Bankası A.Ş.' nin sermaye payı olarak verilmesi gereken kayıtlı değeri 14.000.000 YTL, Birikmiş Amortismanı 3.000.000 YTL olan bina kuruluşa devredilmiştir.

----- / -----

240. MALİ KURULUŞLARA

YATIRILAN SERMAYELER 11.000.000,00

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 3.000.000,00

252. BİNALAR 14.000.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 11.000.000,00

835. GİDER YANSITMA 11.000.000,00

----- / -----

Örnek 2.

Hazinece yeni kurulan (Z) Çelik A.Ş. ' nin sermayesine %40 oranında iştirak edilmesine karar verilmiştir. İştirak edilen 2.410.000 YTL sermaye payı peşin olarak hesaba aktarılmıştır.

----- / -----

241. MAL VE HİZMET ÜRETEN KUR.

YAT. SERMAYE 2.410.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR 2.410.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 2.410.000,00

835. GİDER YANSITMA 2.410.000,00

----- / -----

### Örnek 3.

Hazinenin ortak olduğu Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş. tarafından 2006 yılı karından 4.244.000 YTL' nin alınan karar gereğince sermayeye eklenmesine karar verilmiştir.

----- / -----

241. MAL VE HİZMET ÜRETEN KUR.

YAT. SERMAYE 4.244.000,00

600. GELİRLER 4.244.000,00

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 4.244.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 4.244.000,00

----- / -----

### Örnek 4.

Sağlık Bakanlığı bünyesinde sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi ve yayın basım ve satışına yönelik 2.000.000 YTL sermayeli döner sermaye

kurulmasına karar verilmiş olup, konulacak sermaye karşılığı ödenek Sağlık Bakanlığı bütçesinden karşılanacaktır.

----- / -----

242. DÖNER SER. KUR. YAT. SERMAYE 2.000.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER 2.000.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 2.000.000,00

835. GİDER YANSITMA 2.000.000,00

----- / -----

8. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarına Alınması Maddi Duran Varlıklar Ana Grubu ve Maddi Olmayan Duran Varlık Ana Grubu, ilk kez, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde düzenlenmiştir. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar izlenmemektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. Ayrıca Devletin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir bütçe yılında alınan araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların maliyeti kullanıldıkları yıllar itibarıyla gider yazılmalıdır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine geçiş Nakit Esaslı Muhasebe sistemine yöneltilen bu eleştirileri ortadan kaldırmaktadır.

Örnek 1.

Ankara Milli Emlak Müdürlüğüne Hazineye ait arsa ve arazilerin değerlendirme işlemi yapılmıştır. Envanter sonucunda 18.542.000 YTL arsa ve 45.281.000 YTL arazi tespit edilecektir.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| ----- / -----         |               |
| 250. ARAZİ VE ARSALAR | 63.823.000,00 |
| 250.01 Arsalar        | 18.542.000    |
| 250.02. Araziler      | 45.281.000    |
| 500. NET DEĞER        | 63.823.000,00 |
| ----- / -----         |               |

Örnek 2.

Adıyaman İl Sağlık Müdürlüğüne ait hizmet binası inşaatında kullanılmak üzere 2.350.000 YTL bedelle arsa satın alınmıştır. Arsanın bedeli nakden ödenmiştir.

|                         |              |
|-------------------------|--------------|
| ----- / -----           |              |
| 250. ARAZİ VE ARSALAR   | 2.350.000,00 |
| 600.GELİRLER            | 17.625,00    |
| 600.01.05.Damga Vergisi |              |
| 103. VERİLEN ÇEKLER     | 2.332.000,00 |
| ----- / -----           |              |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ    | 2.350.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA     | 2.350.000,00 |
| ----- / -----           |              |

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| ----- / -----        |           |
| 805. GELİR YANSITMA  | 17.625,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ | 17.625,00 |
| ----- / -----        |           |

### Örnek 3.

Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğüne şehir merkezindeki kayıtlı değeri 458.000 YTL olan arsa 725.000 YTL bedelle Çankaya Belediyesine satılmıştır. Satış bedeli peşin olarak tahsil edilmiştir.

|                       |            |
|-----------------------|------------|
| ----- / -----         |            |
| 102 . BANKA           | 725.000,00 |
| 250. ARAZİ VE ARSALAR | 458.000,00 |
| 600. GELİRLER         | 267.000,00 |
| ----- / -----         |            |
| 805. GELİR YANSITMA   | 725.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ  | 725.000,00 |
| ----- / -----         |            |

### Örnek 4.

Karayolları Genel Müdürlüğüne yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen ve yapımı gerçekleştirilen yolun geçici kabul işlemleri tamamlanmış ve yolun maliyet bedeli 23.684.000 YTL olduğu tespit edilmiştir.

----- / -----

251. YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ 23.684.000,00

251.07. Yollar

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 3.684.000,00

----- / -----

#### Örnek 5.

Sağlık Bakanlığı hizmet binası olarak kullanılmak üzere 34.000.000 YTL değerinde bir bina satın alınmıştır. Bina bedelinin 24.000.000 YTL' si peşin ödenmiş kalanı nakit yokluğu nedeniyle ödenememiştir.

----- / -----

252. BİNALAR 34.000.000,00

600.GELİRLER 255.000,00

600.01.05.Damga Vergisi

103. VERİLEN ÇEKLER 24.000.000,00

320. BÜTÇE EMANETLERİ 9.745.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 24.000.000,00

835. GİDER YANSITMA 24.000.000,00

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 255.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 255.000,00

----- / -----

Satın alınan binaya 1.156.400 YTL' ye havalandırma tesisatı yaptırılmıştır.

|                         |              |
|-------------------------|--------------|
| ----- / -----           |              |
| 252. BİNALAR            | 1.156.400,00 |
| 600.GELİRLER            | 8.673,00     |
| 600.01.05.Damga Vergisi |              |
| 103. VERİLEN ÇEKLER     | 1.147.727,00 |
| ----- / -----           |              |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ    | 1.156.400,00 |
| 835. GİDER YANSITMA     | 1.156.400,00 |
| ----- / -----           |              |
| 805. GELİR YANSITMA     | 8.673,00     |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ    | 8.673,00     |
| ----- / -----           |              |

Örnek 6.

Hayırsever Hilal GÜL tarafından Sağlık bakanlığına hastane olarak kullanılmak üzere bir bina bağışlanmıştır. Binanın rayiç değeri 4.877.000 YTL olarak tespit edilmiştir.

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| ----- / -----        |              |
| 252. BİNALAR         | 4.877.000,00 |
| 600.GELİRLER         | 4.877.000,00 |
| ----- / -----        |              |
| 805. GELİR YANSITMA  | 4.877.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ | 4.877.000,00 |
| ----- / -----        |              |

### Örnek 7.

Bayındırlık Bakanlığınca lojman olarak kullanılan ve envanter işlemleri yapılmadığından dolayı muhasebe kayıtlarında görünmeyen bina, Ankara Defterdarlığı Ulus Milli Emlak Müdürlüğünce 167.250 YTL' ye peşin bedelle satılmıştır.

\* Binanın muhasebe kayıtlarına alınmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır. (MYMY madde 170/7)

|                      |            |
|----------------------|------------|
| ----- / -----        |            |
| 252. BİNALAR         | 167.250,00 |
| 500. NET DEĞER       | 167.250,00 |
| ----- / -----        |            |
| Binanın satışı;      |            |
| ----- / -----        |            |
| 102 . BANKA          | 167.250,00 |
| 252. BİNALAR         | 167.250,00 |
| ----- / -----        |            |
| 805. GELİR YANSITMA  | 167.250,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ | 167.250,00 |
| ----- / -----        |            |

### Örnek 8

Bolu Sağlık İl Müdürlüğü binası deprem nedeniyle yıkılmıştır. Yıkılan binanın kayıtlı değeri 8.902.000 YTL ve bina için ayrılmış amortisman tutarı ise 5.100.000 YTL dir. Arsa payının değeri ise 2.500.000 YTL olarak hesaplanmıştır.

|                       |              |
|-----------------------|--------------|
| ----- / -----         |              |
| 630. GİDERLER         | 1.302.000,00 |
| 250. ARAZİ VE ARSALAR | 2.500.000,00 |
| 257. B.AMORTİSMANLAR  | 5.100.000,00 |
| 252. BİNALAR          | 8.902.000,00 |
| ----- / -----         |              |

#### Örnek 9.

Enerji Bakanlığı hizmet binası %10 oranında yeniden değerlendirilme işlemine tabi tutulmuştur. Binanın kayıtlı değeri 8.650.000 YTL ve birikmiş amortismanı 4.500.000 YTL dir.

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| ----- / -----                   |            |
| 252. BİNALAR                    | 865.000,00 |
| 257. B. AMORTİSMANLAR           | 450.000,00 |
| 257.02.01.01. Hizmet Binaları   |            |
| 522. YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | 415.000,00 |
| 522.01.02.01. Hizmet Binaları   |            |
| ----- / -----                   |            |

#### Örnek 10.

Kayıtlı değeri 7.980.000 YTL ayrılmış birikmiş amortismanı 3.210.000 YTL olan hizmet binası yapılan ihale sonucunda peşin 6.500.000 YTL ye satılmıştır. Satış bedeli banka hesabına yatırılmıştır.

|                       |              |
|-----------------------|--------------|
| ----- / -----         |              |
| 102. BANKA            | 6.500.000,00 |
| 257. B. AMORTİSMANLAR | 3.210.000,00 |
| 252. BİNALAR          | 7.980.000,00 |
| 600. GELİRLER         | 1.730.000,00 |
| ----- / -----         |              |
| 805. GELİR YANSITMA   | 6.500.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ  | 6.500.000,00 |
| ----- / -----         |              |

#### Örnek 11.

Kızıltepe ilçe özel idaresince 300.000 YTL bedelle bir iş makinesi alınmıştır.

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| ----- / -----                 |              |
| 253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | 300.000,00   |
| 103. VERİLEN ÇEKLER           | . 300.000,00 |
| ----- / -----                 |              |
| 830. BÜTÇE GİDERİ             | 300.000,00   |
| 835. GİDER YANSITMA           | 300.000,00   |
| ----- / -----                 |              |

#### Örnek 12.

Çankaya belediyesince henüz muhasebe kayıtlarına alınmamış bir tesis 10.12.2006 tarihinde 2.000.000 YTL bedelden satılmıştır. Satış bedelinin  $\frac{1}{4}$  ü satış sırasında tahsil edilmiş kalanının her ay 5 eşit taksitle alınmasına karar verilmiştir. Taksit ödeme süreleri bir yıldan uzundur.

-----10 /12 -----

253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 2.000.000,00

500. NET DEĞER 2.000.000,00

-----10 /12 -----

102. BANKA 500.000,00

220. GELİRLERDEN ALACAKLAR 1.500.000,00

253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 2.000.000,00

-----10 /12 -----

805. GELİR YANSITMA 500.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 500.000,00

----- 31/12/2006 -----

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 1.500.000,00

220. GELİRLERDEN ALACAKLAR 1.500.000,00

Vadesi 1 yılın altına düştüğünde

----- 10/01/2007 -----

102. BANKA 300.000,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 300.000,00

Ertesi ay birinci taksit tahsilatı

-----10 /01/2007 -----

805. GELİR YANSITMA 300.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 300.000,00

----- / -----

## Örnek 13.

Mardin Belediyesi tarafından 118.000 YTL (KDV dahil) bedelle makine satın alınmış ve yıl sonunda 10 yıl ekonomik ömrü dikkate alınarak amortisman ayrılmıştır.

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| ----- / -----                 |            |
| 253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | 100.000,00 |
| 191. İNDİRİLECEK KDV          | 18.000,00  |
| 103. VERİLEN ÇEKLER           | 118.000,00 |
| ----- / -----                 |            |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ          | 118.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA           | 18.000,00  |
| ----- 31/12 -----             |            |
| 630. GİDERLER                 | 10.000,00  |
| 257. B. AMORTİSMANLAR         | 10.000,00  |
| ----- / -----                 |            |

Söz konusu makine ertesi ay 177.000 YTL (KDV dahil) bedelle satılmıştır.

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| ----- / -----                 |            |
| 102. BANKA                    | 177.000,00 |
| 257. B. AMORTİSMANLAR         | 10.000,00  |
| 253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | 100.000,00 |
| 391. HESAPLANAN KDV           | 27.000,00  |
| 600. GELİRLER                 | 60.000,00  |
| ----- / -----                 |            |

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 177.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 177.000,00

----- / -----

#### Örnek 14.

Sulakyurt Belediyesi tarafından 59.000 YTL (KDV dahil) bedelle bir binek araç satın alınmıştır.

----- / -----

254. TAŞITLAR 50.000,00

191. İNDİRİLECEK KDV 9.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER 59.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 59.000,00

835. GİDER YANSITMA 59.000,00

----- / -----

#### Örnek 15.

Kayıtlı değeri 30.000 YTL ve birikmiş amortismanı 30.000 YTL olan taşıt Kırıkkale belediyesince 3.000 YTL' ye satılmış ve bedeli banka kanalıyla tahsil edilmiştir.

----- / -----

102. BANKA 3.000,00

257. B. AMORTİSMANLAR 30.000,00

254. TAŞITLAR 30.000,00

600. GELİRLER 3.000,00

----- / -----

|                      |          |
|----------------------|----------|
| ----- / -----        |          |
| 805. GELİR YANSITMA  | 3.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ | 3.000,00 |
| ----- / -----        |          |

#### Örnek 16.

İl özel idare müdürlüğü tarafından 50.000 YTL bedelle bir taşıt alınmış ve yıl sonunda 5 yıl yararlanma süresi dikkate alınarak amortisman ayrılmıştır.

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| ----- / -----         |           |
| 254. TAŞITLAR         | 50.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER   | 50.000,00 |
| ----- / -----         |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ  | 50.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA   | 50.000,00 |
| ----- 31/ 12 -----    |           |
| 630. GİDERLER         | 10.000,00 |
| 257. B. AMORTİSMANLAR | 10.000,00 |
| ----- / -----         |           |

#### Örnek 17.

Esenler Belediyesinde kayıtlı değeri 10.000,00 YTL olan ve 8.000 YTL birikmiş amortismanı bulunan taşıtın kullanım olanağı kalmamış, satılmak üzere ilgili hesaba alınmıştır.

----- / -----

294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE

MADDİ DURAN VARLIKLAR

10.000,00

257. B. AMORTİSMANLAR

8.000,00

254. TAŞITLAR

10.000,00

299. B. AMORTİSMANLAR

8.000,00

----- / -----

Örnek 18.

Şahinbey Belediyesince KDV dahil 118.000 YTL bedelle muhtelif büro demirbaşı alınmıştır.

----- / -----

255. DEMİRBAŞLAR

100.000,00

191. İNDİRİLECEK KDV

18.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER

118.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ

118.000,00

835. GİDER YANSITMA

118.000,00

----- / -----

Örnek 19.

Kadıköy Belediyesine ait demirbaşın hesaplarda kayıtlı değeri 40.000 YTL dir. Birikmiş amortismanı 24.000 YTL dir. Yıl sonunda % 10 yeniden değerlendirme oranı tespit edilmiştir. Demirbaşın ekonomik ömrü 5 yıldır.

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

255. DEMİRBAŞLAR 4.000,00

257. B. AMORTİSMANLAR 2.400,00

522. YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI 1.600,00

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

630. GİDERLER 8.800,00

257. B. AMORTİSMANLAR 8.800,00

----- / -----

Ertesi ay demirbaş 20.000 YTL bedelle peşin olarak satılmıştır.

----- / -----

102. BANKA 20.000,00

257. B. AMORTİSMANLAR 35.200,00

522. YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI 1.600,00

255. DEMİRBAŞLAR 44.000,00

600. GELİRLER 12.800,00

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 20.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 20.000,00

----- / -----

#### Örnek 20.

Erzurum Büyükşehir Belediyesince bina yapımı için ihaleye çıkmıştır. İhaleyi 4.000.000 YTL fiyat teklifi veren müteahhit (A) kazanmıştır. Müteahhitten % 6 oranında kesin teminat mektubu alınarak yıllara sari olan bu işle ilgili sözleşme imzalanmıştır.

Teminat mektubunun alınması

----- / -----

910. TEMİNAT MEKTUPLARI 240.000,00

911. TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ 240.000,00

----- / -----

Girişilen taahhüdün hesaplara kaydedilmesi

----- / -----

920. GİDER TAAHHÜTLERİ 4.000.000,00

921. GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI 4.000.000,00

----- / -----

Bina yapım işi ile ilgili müteahhit 500.000 YTL + KDV tutarında ilk hak edişini getirmiştir.

----- / -----

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 590.000,00

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 58.750,00

360.01.04. Gelir Vergisi 500.000 x %5

360.03.09. Damga Vergisi 500.000 x 0,0075

360.04.02. KDV Tevkifatı 90.000 / 3

103. VERİLEN ÇEKLER 531.250,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 590.000,00

835. GİDER YANSITMA 590.000,00

----- / -----

## Taahhütten düşüş kaydı

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| ----- / -----                    |            |
| 921. GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI | 500.000,00 |
| 920. GİDER TAAHHÜTLERİ           | 500.000,00 |
| ----- / -----                    |            |

## Örnek 21.

Şile Belediyesince yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen 250.000 YTL değerindeki bina ile ilgili geçici kabul tutanağı idare tarafından imzalanmıştır.

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| ----- / -----                   |            |
| 252. BİNALAR                    | 250.000,00 |
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 250.000,00 |
| ----- / -----                   |            |

## Örnek 22.

Sanayi Bakanlığı tarafından 2.000.000 YTL bedelle yazılım alınmış ve yazılımın ekonomik ömrü 5 yıl olarak öngörülmüştür.

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| ----- / -----                 |              |
| 260. HAKLAR                   | 2.000.000,00 |
| 260.01 Bilgisayar yazılımları |              |
| 103. VERİLEN ÇEKLER           | 2.000.000,00 |
| ----- / -----                 |              |

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 2.000.000,00

835. GİDER YANSITMA 2.000.000,00

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

630. GİDERLER 400.000,00

268. B. AMORTİSMANLAR 400.000,00

----- / -----

\* Haklar hesabında kayıtlı bilgisayar yazılımı hakkı 2 yılın sonunda kullanılmaz hale gelmiştir. Kayıtlı değeri 2.000.000 YTL ve Birikmiş Amortismanı 800.000 YTL dir.

----- / -----

630. GİDERLER 1.200.000,00

268. B.AMORTİSMAN 800.000,00

260. HAKLAR 2.000.000,00

----- / -----

### Örnek 23.

Bayındırlık bakanlığınca ek hizmet binası olarak kullanılmak üzere 4 yıllığına bir bina kiralanmıştır. Kiralanan binaya havalandırma ve kalorifer tesisatı kurulmuş ve karşılığında 12.000 YTL ödenmiştir.

----- / -----

264. ÖZEL MALİYETLER 12.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER 12.000,00

----- / -----

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| ----- / -----                |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ         | 12.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA          | 12.000,00 |
| ----- 31 /12 -----           |           |
| 630. GİDERLER                | 3.000,00  |
| 268. B. AMORTİSMANLAR        | 3.000,00  |
| 268.04 Özel Maliyet Amortis. |           |
| ----- / -----                |           |

## 2.2 YABANCI KAYNAKLARA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI

1. Devlete ait tüm borçların kayıtlara alınması; Kısa ve Uzun Vadeli Mali Borçlar Ana Hesap Grubu ilk kez, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde düzenlenmiştir. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Kısa ve Uzun Vadeli Mali Borçlar izlenmemektedir. Dolayısıyla Devlete ait mali borçları muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. Oysa tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle beraber devlete ait tüm iç ve dış borçların kayıtlara alınması sağlanarak uygulayıcılara iç ve dış borç stokların miktar ve vadeleri hakkında bilgi sağlayacak, bu da ileriye yönelik karar almalarında önemli bir rol oynayacaktır.

Örnek 1.

Yenimahalle Belediyesince 01.03.2005 tarihinde İller Bankasından aylık % 0,2 faizle, belediye paylarından aylık olarak 5 eşit taksit halinde mahsup edilerek ödenmek üzere 50.000 YTL tutarında kısa vadeli kredi temin edilmiştir.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

-----01/03/2005 -----

102. BANKA 50.000,00

300. BANKA KREDİLERİ 50.000,00

----- / -----

İller bankasınca Yenimahalle Belediyesinin 30.000 YTL tutarındaki nisan ayı belediye payından 01.03.2005 tarihinde alınan kredinin ilk taksit tutarı faiziyle birlikte kesilmiş ve kalan tutar belediyenin hesabına aktarılmıştır.

----- / -----

102. BANKA 19.900,00

300. BANKA KREDİLERİ 10.000,00

300.01. İller Bankasından Alınan

630. GİDERLER 100,00

630.04.02.09. Faiz giderleri

600. GELİRLER 30.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 100,00

835. GİDER YANSITMA 100,00

----- / -----

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| ----- / -----        |           |
| 805. GELİR YANSITMA  | 30.000,00 |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ | 30.000,00 |
| ----- / -----        |           |

## Örnek 2.

Hazine Müsteşarlığınca 01.01.2006 tarihinde kısa vadeli nakit ihtiyacını karşılamak üzere T.C. Merkez Bankası aracılığıyla 20 gün vadeli ve aylık % 1,5 faizle 50.000.000 YTL para piyasası nakit işlemi<sup>46</sup> borcu alınmıştır.

|                                    |               |
|------------------------------------|---------------|
| -----01/01/2006-----               |               |
| 102. BANKA                         | 50.000.000,00 |
| 302. PARA PİY.NAKİT.İŞLEM BORÇLARI | 50.000.000,00 |
| ----- / -----                      |               |

Merkez Bankası aracılığıyla yapılan para piyasası nakit işlemleri borcu 21.01.2006 tarihinde faiziyle birlikte ödenmiştir.

|                            |               |
|----------------------------|---------------|
| -----21/01-----            |               |
| 302. PARA PİYASALARI NAKİT | 50.000.000,00 |
| İŞLEM BORÇLARI             |               |
| 630. GİDERLER              | 500.000,00    |
| 103. VERİLEN ÇEKLER        | 50.500.000,00 |
| ----- /-----               |               |

<sup>46</sup> Hazinece kısa vadeli nakit ihtiyacını karşılamak üzere devlet iç borçlanma senedi ihraç edilmeksizin yapılan, azami 30 gün vadeli borçlanmaların izlenmesi için kullanılır.

-----21 /01 -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 500.000,00

835. GİDER YANSITMA 500.000,00

----- / -----

### Örnek 3.

Para piyasası nakit işlemleri borçları hesabında kayıtlı olan 80.000.000 YTL borç için 31.12.2006 tarihi itibarıyla 2006 yılı için 320.000 YTL işlemiş faiz hesaplanmıştır. Söz konusu faiz anapara ile birlikte 20.01.2007 tarihinde ödenecektir.

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

630. GİDERLER 320.000,00

381. GİDER TAHAKKUKLARI 320.000,00

----- / -----

20.01.2007 tarihinde 80.000.000 YTL borç faiziyle birlikte ödenmiştir.

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

302. PARA PİYASALARI NAKİT 80.000.000,00

İŞLEM BORÇLARI

630. GİDERLER 640.000,00

381. GİDER TAHAKKUKLARI 320.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER 80.960.000,00

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

830. BÜTÇE GİDERLERİ 960.000,00

835. GİDER YANSITMA 960.000,00

----- / -----

## Örnek 4.

01.02.2006 tarihinde Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından dış finansman kaynaklarından sağlanan ve ikraz anlaşması ile Keçiören Belediyesine devredilen 10 ay vadeli yıllık % 6 faizli ve faiz ödemesi sonunda anapara ile birlikte yapılacak olan 30.000 YTL karşılığı kredi, belediye hesaplarına aktarılmıştır.

|                                    |                                       |           |
|------------------------------------|---------------------------------------|-----------|
| -----01/02/2006-----               |                                       |           |
| 102. BANKA                         |                                       | 30.000,00 |
|                                    | 303. KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR    | 30.000,00 |
|                                    | 303.06.03. Diğer Belediyelere Verilen |           |
| -----01/12/2006-----               |                                       |           |
| 303. KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR | 30.000,00                             |           |
| 630. GİDERLER                      | 1.500,00                              |           |
|                                    | 103. VERİLEN ÇEKLER                   | 31.500,00 |
| -----01/12/2006-----               |                                       |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ               | 1.500,00                              |           |
|                                    | 835. GİDER YANSITMA                   | 1.500,00  |
| ----- / -----                      |                                       |           |

## Örnek 5.

01.03.2006 tarihinde Malatya İl Özel İdaresi vadesi gelmiş olan 40.000 YTL tutarındaki tahvilin anaparası ile 6.000 YTL' si 31.12.2005 tarihinde bu hesaba aktarılmış faiz olmak üzere toplam 6.900 YTL faizi hak sahibine ödemiştir.

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| ----- / -----                      |           |
| 304. CARİ YILDA ÖDENECEK TAHVİLLER | 40.000,00 |
| 630. GİDERLER                      | 900,00    |
| 381. GİDER TAHAKKUKLARI            | 6.000,00  |
| 103. VERİLEN ÇEKLER                | 46.900,00 |
| ----- / -----                      |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ               | 6.900,00  |
| 835. GİDER YANSITMA                | 6.900,00  |
| ----- / -----                      |           |

#### Örnek 6.

Hazine Müsteşarlığınca 02.01.2006 tarihinde yıllık % 12 faizle 10 ay vadeli ve 3 ayda bir kupon ödemeli 3.000.000.000 YTL tutarında hazine bonosu ihraç edilmiştir.

|                                 |                  |
|---------------------------------|------------------|
| -----02/01/2006-----            |                  |
| 102. BANKA                      | 3.000.000.000,00 |
| 305. BONOLAR                    | 3.000.000.000,00 |
| 305.01.01 Ulusal Para Cinsinden |                  |
| Nakit İmkânı Sağ.               |                  |
| ----- / -----                   |                  |

Yıllık % 12 faizle 3 ayda bir kupon ödemeli olarak ihraç edilen hazine bonosunun 30.000.000 YTL kupon ödemesi yapılmıştır.

|                      |               |
|----------------------|---------------|
| ----- / -----        |               |
| 630. GİDERLER        | 30.000.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER  | 30.000.000,00 |
| ----- / -----        |               |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ | 30.000.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA  | 30.000.000,00 |
| ----- / -----        |               |

#### Örnek 7.

Ankara Büyükşehir Belediyesince uzun vadeli dış mali borçlar ana hesap grubunda izlenen 200.000 YTL tutarındaki dış borç ve 4.000 YTL si 2006 yılına ait olmak üzere anaparasıyla birlikte ödenmesi gereken toplam 30.000 YTL faizi, 31.12.2006 tarihinde cari yılda ödenecek dış mali borçlar hesabına aktarılmıştır.<sup>47</sup>

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| ----- / -----           |            |
| 410. DIŞ MALİ BORÇLAR   | 200.000,00 |
| 630. GİDERLER           | 400,00     |
| 481. GİDER TAHAKKUKLARI | 26.000,00  |
| 310. CARİ YILDA ÖDEN.   |            |
| DIŞ MALİ BORÇLAR        | 200.000,00 |
| 381. GİDER TAHAKKUKLARI | 30.000,00  |
| ----- / -----           |            |

<sup>47</sup> Baki KERİMOĞLU v.d., **Mahalli İdareler İçin Devlet Muhasebesi**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Ankara, 2006, s.278

\* Söz konusu dış borcun yarısı 30.000 YTL si geçmiş yıllarda işlemiş olan faizi olmak üzere toplam 33.000 YTL faizi ile birlikte dış finansman kaynağına ödenmiştir.

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| ----- / -----                         |            |
| 310. CARİ YILDA ÖDE. DIŞ MALİ BORÇLAR | 100.000,00 |
| 630. GİDERLER                         | 3.000,00   |
| 381. GİDER TAHAKKUKLARI               | 30.000,00  |
| 103. VERİLEN ÇEKLER                   | 133.000,00 |
| ----- / -----                         |            |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ                  | 33.000,00  |
| 835. GİDER YANSITMA                   | 33.000,00  |
| ----- / -----                         |            |

Söz konusu dış borcun kalanı hazine tarafından dış finansman kaynağına ödenmiştir. Ankara Büyükşehir Belediyesi, hazine müsteşarlığı ile yaptığı ikraz anlaşmasıyla söz konusu borcu yıl sonuna kadar ödemeyi taahhüt etmiştir.

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| ----- / -----                         |            |
| 310. CARİ YILDA ÖDE. DIŞ MALİ BORÇLAR | 100.000,00 |
| 303. KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR    | 100.000,00 |
| ----- / -----                         |            |

2. Emanetler Hesabına Kaydedilen İşlemlerin Gruplara Ayrılması: Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde emanetler hesabına kaydedilen işlemler, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Bu

hesaplar; Alınan Depozito ve Teminatlar, Ödenecek Vergi ve Fonlar, Ödenecek Sosyal Güvenlik Primleri, Mahalli İdareler ve Fon Payları hesabı gibi hesaplardır.

#### Örnek 1.

Bayındırlık Bakanlığına ait hizmet binasının temizlik işi ihalesi kapsamında ihaleye katılan isteklilerden 25.000 YTL geçici teminat tahsil edilmiştir.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|               |           |
|---------------|-----------|
| ----- / ----- |           |
| KASA HS.      | 25.000,00 |
| EMANETLER HS. | 25.000,00 |
| ----- / ----- |           |

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| ----- / -----                  |           |
| 100. KASA                      | 25.000,00 |
| 330. ALINAN DEP. VE TEMİNATLAR | 25.000,00 |
| ----- / -----                  |           |

## Örnek 2.

Çankaya Belediyesi personelinin ocak ayı maaşları İş Bankası şubesindeki hesaplarına aktarılmıştır.

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| Tahakkuk Toplamı:       | 48.262 YTL |
| Emekli Keseneği (%20) : | 5.800 YTL  |
| Emekli Keseneği (%16):  | 4.354 YTL  |
| Gelir Vergisi:          | 2.185 YTL  |
| Damga Vergisi:          | 248 YTL    |
| İcra Kesintisi:         | 519 YTL    |
| Sendika Aidatı:         | 45 YTL     |
| Lojman Kirası:          | 192 YTL    |
| Ödenecek Toplam Tutar:  | 34.919 YTL |

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|                    |           |
|--------------------|-----------|
| ----- / -----      |           |
| BÜTÇE GİDERLERİ    | 48.262,00 |
| EMEKLİ KESENEKLERİ | 10.154,00 |
| EMANETLER          | 2.997,00  |
| BÜTÇE GELİRİ       | 192,00    |
| ÖDENECEK ÇEKLER    | 34.919,00 |
| ----- / -----      |           |

## Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                       |           |           |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| ----- / -----                         |           |           |
| 630. GİDERLER                         | 48.262,00 |           |
| 361. ÖDENECEK SOS.GÜV. KESİNTİLERİ    |           | 10.154,00 |
| 361.01.01.01 İştirakçi Payı 4.354     |           |           |
| 361.01.02.01 İşveren Payı 5.800       |           |           |
| 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR         |           | 2.433,00  |
| 360.01.01.02 Diğer Ücretlerden Yap.   |           |           |
| Gel.VerTevkifat                       | 2.185,00  |           |
| 360.03.01 Ücretlere Ait Damga Vergisi | 248,00    |           |
| 333. EMANETLER                        |           | 564,00    |
| 333.03.01 İcra Kesintisi 519,00       |           |           |
| 333.10.01.02 Sendika Aidatı 45,00     |           |           |
| 600. GELİRLER                         |           | 192,00    |
| 103. VERİLEN ÇEKLER.                  |           | 34.919,00 |
| ----- / -----                         |           |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ                  | 48.262,00 |           |
| 835. GİDER YANSITMA                   |           | 48.262,00 |
| ----- / -----                         |           |           |
| 805. GELİR YANSITMA                   | 192,00    |           |
| 800. BÜTÇE GELİRLERİ                  |           | 192,00    |
| ----- / -----                         |           |           |

3. Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının Kullanılması; Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından ödeme emrine bağlanamayan tutarlar için, Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. 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" ihdas edilmiştir.

Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılmakta, sarf evraklarının yıl sonlarında saymanlıklarda yığılması engellenmekte, genel bütçeli daireler ve Özel bütçeli idarelerden alacaklı olan belediye ve hastane gibi kurumlar sağlıklı bir şekilde planlama yapabilmekte ve güçlü bir maliye politikasına zemin oluşturulmaktadır.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Örnek

31.12.2005 tarihinde, göreme İlçe Milli Eğitim Müdürlüğüne memurların tedavi bedeli karşılığı olarak anlaşmalı özel sağlık kurumlarından 300.000 YTL tutarında fatura alınmıştır. Söz konusu tutar ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş ve bütçeleştirilememiştir.

----- / -----

630. GİDERLER 300.000,00

322. BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR 300.000,00

----- / -----

\* 2006 yılında ödenek gelip ödeme yapıldığında aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| ----- / -----                  |            |
| 322. BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR | 300.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER            | 300.000,00 |
| ----- / -----                  |            |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ           | 300.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA            | 300.000,00 |
| ----- / -----                  |            |

4. Sayım Fazlalıkları Hesabının Kullanılması; Sayım sonunda fazla çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, 100-Kasa Hesabı'na veya ilgili diğer hesaplara borç, bütçe gelirleri veya emanetler hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, sayım fazlalıkları "397-Sayım Fazlalıkları Hesabı"na alacak, kasa veya fazla çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, nakit esaslı muhasebe sisteminin deki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır. diğer borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.

Örnek .

Yapılan kasa sayımı sonucunda 160.000 YTL kasa fazlası tespit edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

|                     |            |
|---------------------|------------|
| ----- / -----       |            |
| KASA HS.            | 160.000,00 |
| BÜTÇE GELİRLERİ HS. | 160.000,00 |
| ----- / -----       |            |

## b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| ----- / -----           |            |
| 100. KASA               | 160.000,00 |
| 397. SAYIM FAZLALIKLARI | 160.000,00 |
| ----- / -----           |            |

\* Yapılan incelemelerden sayım fazlalığının tahsil edilen ve tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmesi gereken kişilerden alacağın sehven hesaba alınmamasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

|                           |            |
|---------------------------|------------|
| ----- / -----             |            |
| 397. SAYIM FAZLALIKLARI   | 160.000,00 |
| 140. KİŞİLERDEN ALACAKLAR | 160.000,00 |
| ----- / -----             |            |
| 805. GELİR YANSITMA       | 160.000,00 |
| 830. BÜTÇE GELİRLERİ      | 160.000,00 |
| ----- / -----             |            |

### 2.3. ÖZ KAYNAKLARA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI

1. 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;

1- Kamu İdaresi hesaplarında kayıtlı varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu-olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları toplamı arasındaki fark,

2- Kamu idaresinin hesaplarında kayıtlı olmayan varlık ve yabancı kaynaklardan kaydi envanteri yapılarak hesaplara alınanlar,

3- Bilançoda öz kaynak ana hesap grubundaki diğer hesaplarda kayıtlı tutarlardan bu hesaba aktarılmasına karar verilen tutarlar, kaydedilir.<sup>48</sup>

Üçüncü fıkrada bahsedilen hesaplar 51. Değer hareketleri 57. Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları 58. Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları hesaplarıdır. Bu hesaplarda 5 yıl boyunca tutulan tutarlar yönetmelik gereği 5. yılında sonunda 500. Net değer hesabına aktararak kapatılmaktadır.

#### Örnek 1.

Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından 01.01.2006 tarihinden önce edinilmiş olan varlıkların envanter işlemleri tamamlanmış ve envanter sonucunda 240.000 YTL değerinde taşıt aracı ve 300.000 YTL değerinde demirbaş eşya tespit edilmiştir.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                  |            |
|------------------|------------|
| ----- / -----    |            |
| 254. TAŞITLAR    | 240.000,00 |
| 255. DEMİRBAŞLAR | 300.000,00 |
| 500. NET DEĞER   | 540.000,00 |
| ----- / -----    |            |

<sup>48</sup> Baki KERİMOĞLU, v.d. , **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Ankara 2006, s.329

## Örnek 2.

Bartın Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 570. Geçen Yıl Olumlu Faaliyet Sonuçları hesabında kayıtlı olan 200.000 YTL lik tutarın bakanlıkça 500. Net Değer hesabına aktarılmasına karar verilmiştir.

|                                   |            |
|-----------------------------------|------------|
| ----- / -----                     |            |
| 570. GEÇEN YIL OLUMLU FAAL. SONUÇ | 200.000,00 |
| 500. NET DEĞER                    | 200.000,00 |
| ----- / -----                     |            |

2. Yeniden Değerleme Farkları Hesabının Kullanılması: Nakit Esaslı Sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunlarda meydana gelen değer artış veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.

## Örnek 1.

Çankaya Belediyesi bilançosunda kayıtlı değeri 30.000.000 YTL ve birikmiş amortisman tutarı 5.000.000 YTL taşıtlar dönem sonunda Maliye Bakanlığı' nca belirlenen yeniden değerlendirme oranında (%10) yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş ve 2.500.000 YTL değer artışının bulunduğu tespit edilmiştir.

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| -----31/12-----                 |              |
| 254. TAŞITLAR                   | 3.000.000,00 |
| 257. B. MORTİSMANLAR            | 500.000,00   |
| 522. YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | 2.500.000,00 |
| ----- / -----                   |              |

#### Örnek 2.

Erzurum il Özel İdaresi bilançosunda kayıtlı değeri 200.000.000 YTL ve birikmiş amortismanı 50.000.000 YTL hizmet binaları dönem sonunda Maliye Bakanlığınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında (%5) yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş ve 7.500.000 YTL değer azalışının ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

|                                 |               |
|---------------------------------|---------------|
| -----31/12-----                 |               |
| 257. B. AMORTİSMANLAR           | 2.500.000,00  |
| 522. YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | 7.500.000,00  |
| 252. BİNALAR                    | 10.000.000,00 |
| ----- / -----                   |               |

#### 2.4. FAALİYET VE BÜTÇE HESAPLARINA İLİŞKİN KAYIT FARKLILIKLARI

1. Bütçe ve Faaliyet Hesaplarının Birlikte İzlenmesi: Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde hem bütçe açısından hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir. Bütçeyle ilişkili giderler, hem bütçe giderleri hesabına hem de gider yansıtma hesabı aracılığıyla giderler hesabın

veya ilgili hesaba kaydedilmektedir.Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeksizin giderler hesabına kaydedilmektedir. Bütçe ile ilişkili gelirler ise bir yandan bir yandan bütçe gelirleri hesabına bir yandan da gelir yansıtma hesabı aracılığıyla gelirler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir.yalnızca muhasebe açısından gelir sayılan unsurlar ise gelirler hesabına kaydedilmektedir. Sonuç olarak Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde gelir ve giderlerin bu şekilde kaydedilmesi, hem nakit esasında bütçe uygulama sonuçlarının alınmasını hem de bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun tahakkuk esasına uygun şekilde tespitini mümkün kılmaktadır.<sup>49</sup>

#### A) Faaliyet Hesapları

##### 1) Gelirler Hesabı

##### Örnek 1.

Ankara İl Özel İdare Müdürlüğü tarafından bay Z den aylık kira geliri olarak 30.000 YTL tahsil edilmiştir.

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| ----- / -----        |           |
| 100. KASA            | 30.000,00 |
| 600. GELİRLER        | 30.000,00 |
| ----- / -----        |           |
| 805. GELİR YANSITMA  | 30.000,00 |
| 830. BÜTÇE GELİRLERİ | 30.000,00 |
| ----- / -----        |           |

<sup>49</sup> Erkan KARAARSLAN, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, sayı: 54, 2004, s.54

## Örnek 2.

İskenderun Belediyesince muhtelif mükellefler adına çevre temizlik vergisi olarak 250.000 YTL tahakkuk ettirilmiştir.

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| ----- / -----              |            |
| 120. GELİRLERDEN ALACAKLAR | 250.000,00 |
| 600. GELİRLER              | 250.000,00 |
| ----- / -----              |            |

\* Belediye tarafından tahakkuk ettirilen tüm ÇTV' si tahsil edilmiştir.

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| ----- / -----              |            |
| 102. BANKA                 | 250.000,00 |
| 120. GELİRLERDEN ALACAKLAR | 250.000,00 |
| ----- / -----              |            |
| 805. GELİR YANSITMA        | 250.000,00 |
| 830. BÜTÇE GELİRLERİ       | 250.000,00 |
| ----- / -----              |            |

## Örnek 3.

Karabük Belediyesince Safranbolu Belediyesi tarafından bedelsiz olarak devredilen 25.000 YTL değerindeki kamyon bedelsiz olarak teslim alınmıştır.

|               |           |
|---------------|-----------|
| ----- / ----- |           |
| 254. TAŞITLAR | 25.000,00 |
| 600. GELİRLER | 25.000,00 |
| ----- / ----- |           |

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 25.000,00

830. BÜTÇE GELİRLERİ 25.000,00

----- / -----

#### Örnek 4.

Mardin İl Özel İdaresi Müdürlüğüne kayıtlı değeri 1.640.000 YTL olan ve birikmiş amortismanı 328.000 YTL olan hizmet binası 10 taksitle 2.400.000 YTL' ye satılmıştır.

----- / -----

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 328.000,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 2.400.000,00

252. BİNALAR 1.640.000,00

600. GELİRLER 1.088.000,00

----- / -----

İlk taksit tahsil edildiğinde;

----- / -----

102. BANKA 2.400,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 2.400,00

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 2.400,00

830. BÜTÇE GELİRLERİ 2.400,00

----- / -----

## Örnek 5.

Mardin Belediyesince döviz hesabında kayıtlı konvertibl yabancı para mevcudunun gün sonunda, yardımcı kayıtlardan elde edilen bilgilere göre 31.12. 2006 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemesi sonucunda 3.500 YTL olumlu farkın oluştuğu tespit edilmiştir.

|               |          |
|---------------|----------|
| ----- / ----- |          |
| 105. DÖVİZLER | 3.500,00 |
| 600. GELİRLER | 3.500,00 |
| ----- / ----- |          |

## Örnek 6.

Sayıştay Başkanlığı tarafından İstanbul Esenler Belediyesinin 2005 yılı hesabının yargılanması sonucunda gerçekleştirilen bina yapım işi nedeniyle müteahhit E Ltd. şti' ye 4.000.000 YTL fazla ödemede bulunulması nedeniyle tazminine karar verilmiştir. Sayıştay ilamı ile tazminine karar verilen miktar sorumlular adına hesaba alınmıştır.

|                           |              |
|---------------------------|--------------|
| ----- / -----             |              |
| 140. KİŞİLERDEN ALACAKLAR | 4.000.000,00 |
| 600. GELİRLER             | 4.000.000,00 |
| ----- / -----             |              |

\* Sorumlularca tazminine karar verilen tutar 400.000 YTL faizi ile birlikte 30.09.2006 tarihinde hazinenin ilgili hesabına yatırılmıştır.

-----30/09-----

140. KİŞİLERDEN ALACAKLAR 400.000,00

600. GELİRLER 400.000,00

-----30/09-----

102. BANKA 4.400.000,00

140. KİŞİLERDEN ALACAKLAR 4.400.000,00

140.01.01. Alacağın Aslı 4.000.000

140.01.02. Alacağın Faizi 400.000

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 4.400.000,00

830. BÜTÇE GELİRLERİ 4.400.000,00

----- / -----

## 2) Giderler Hesabı

### Örnek 7.

Etimesgut Belediyesince 31.05.2006 tarihli elektrik faturası bedeli aynı gün içinde 3.250.000 YTL hesaba aktarma yapmak suretiyle ödenmiştir.

-----31/05-----

630. GİDERLER 3.250.000,00

103. VERİLEN ÇEKLER 3.250.000,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 3.250.000,00

835. GİDER YANSITMA 3.250.000,00

----- / -----

## Örnek 8.

Hazineye ait kayıtlı değeri 35.000.000 YTL ve birikmiş amortismanı 10.500.000 YTL olan Düzce Sağlık İl Müdürlüğü hizmet binası deprem nedeniyle yıkılmıştır. Binanın arsa değeri 8.500.000 YTL olarak tespit edilmiştir.

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| ----- / -----         |               |
| 250. ARAZİ VE ARSALAR | 8.500.000,00  |
| 257. B.AMORTİSMANLAR  | 10.500.000,00 |
| 630. GİDERLER         | 16.000.000,00 |
| 252. BİNALAR          | 35.000.000,00 |
| ----- / -----         |               |

## Örnek 9.

Ankara Büyükşehir Belediyesinin muhtelif birimleri tarafından Mayıs 2007 de 12.500 YTL lik kırtasiye malzemesinin kullanıma sevk edildiği tespit edilmiştir.

|                        |           |
|------------------------|-----------|
| ----- / -----          |           |
| 630. GİDERLER          | 12.500,00 |
| 150. İLK MADDE MALZEME | 12.500,00 |
| ----- / -----          |           |

## Örnek 10.

Kırıkkale Muhasebe Müdürlüğünce hesaplarında kayıtlı maddi duran varlıklar için 2006 yılı sonunda 40.000 YTL amortisman ayrılmış.

-----31/12/2006-----

630. GİDERLER 40.000,00

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 40.000,00

----- / -----

### 3) Faaliyet Sonuçları Hesabı

#### Örnek 11.

Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğünce 2006 yılı geçici mizanın düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılmış ve giderler hesabının 281.466.000 YTL borç bakiyesi faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

-----31/12/2006-----

690. FAALİYET SONUÇLARI 281.466.000,00

630. GİDERLER 281.466.000,00

----- / -----

\* Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğünce 2006 yılı geçici mizanın düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılmış ve gelirler hesabının 2.344.780.000 YTL alacak bakiyesi faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

-----31/12/2006-----

600. GELİRLER 2.344.780.000,00

690. FAALİYET SONUÇLARI 2.344.780.000,00

----- / -----

\* Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğünce 2006 yılı geçici mizanın düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılmış ve tespit edilen 2006 yılı faaliyet sonucu, dönem olumlu faaliyet sonucu hesabına aktarılmıştır.

-----31/12/2006-----

690. FAALİYET SONUÇLARI 2.063.314.000,00

590. DÖNEM OLUMLU

FAALİYET SONUCU 2.063.314.000,00

----- / -----

Örnek 12.

Adalet Bakanlığı Merkez Muhasebe birimince 2006 yılı geçici mizanın düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılmış ve giderler hesabının 2.008.732.000 YTL borç bakiyesi, gelirler hesabının alacak bakiyesinde ise 805.980.000 YTL tespit edilmiş ve faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

-----31/12/2006-----

690. FAALİYET SONUÇLARI 2.008.732.000,00

630. GİDERLER

2.008.732.000,00

----- / -----

600. GELİRLER 805.980.000,00

690. FAALİYET SONUÇLARI

805.980.000,00

----- / -----

Adalet Bakanlığı Merkez Muhasebe birimince 2006 yılı geçici mizanın düzenlenmesinin ardından dönem sonu işlemleri yapılmış ve tespit edilen 2006 yılı faaliyet sonucu, dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılmıştır.

----- / -----

591. DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU 1.202.752.000,00

690. FAALİYET SONUÇLARI 1.202.752.000,00

----- / -----

#### B) Bütçe Hesapları

##### 1) Bütçe Gelirleri Hesabı

##### Örnek 1.

Kızılbey Vergi Dairesince gün sonunda muhtelif vergilere ait 82.000.000 YTL gelirlerden tahakkuklu, 125.000.000 YTL gelirlerden takipli, 25.000 YTL gelirlerden tecilli alacak ve 15.000 YTL gecikme zammı tahsilatı yapılmıştır. Tahsilatın 25.000 YTL si nakden kalanı çekle yapılmıştır.

----- / -----

101. ALINAN ÇEKLER 207. 015.000,00

102. BANKA 25.000,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 82.000.000,00

121. GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR 125.000.000,00

122. GELİRLERDEN TECİLLİ ALACAKLAR 25.000,00

600.GELİRLER 15.000,00

----- / -----

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 207.040.000,00

800. BÜTÇE GELİRLERİ 207.040.000,00

----- / -----

## Örnek 2.

Tokat İl Özel İdaresince kayıtlı değeri 2.500.000 YTL olan arsa 6.550.000 YTL ye satılmıştır. Tahsilat 2 taksit şeklinde gerçekleştirilecektir.

----- / -----

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 6.550.000,00

250. ARAZİ VE ARSALAR 2.500.000,00

600. GELİRLER 4.050.000,00

----- / -----

Birinci taksit tahsil edildiğinde;

----- / -----

102. BANKA 3.275.000,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 3.275.000,00

120.06.01.05.01. Arsa 3.275.000.

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 3.275.000,00

830. BÜTÇE GELİRLERİ 3.275.000,00

----- / -----

## Örnek 3

Divriği Mal Müdürlüğüne hazine arazisini işgal eden bay (E) adına 15.500 YTL ecrimisil tahakkuk ettirilmiştir.

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| ----- / -----              |           |
| 120. GELİRLERDEN ALACAKLAR | 15.500,00 |
| 600. GELİRLER              | 15.500,00 |
| ----- / -----              |           |

Ecrimisil bedeli bat (E ) tarafından malmüdürlüğü veznesine yatırılmıştır.

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| ----- / -----              |           |
| 100. KASA                  | 15.500,00 |
| 120. GELİRLERDEN ALACAKLAR | 15.500,00 |
| ----- / -----              |           |
| 805. GELİR YANSITMA        | 15.500,00 |
| 830. BÜTÇE GELİRLERİ       | 15.500,00 |
| ----- / -----              |           |

## Örnek 4.

Adana İl Milli Eğitim Müdürlüğü tarafından temizlik ihalesi kapsamında (Y) Temizlik ve Tic. A.Ş. ' den geçici teminat olarak alınan 350.000 YTL' nin sözleşmenin yüklenici tarafından imzalanmaması nedeniyle gelir kaydedilmesine karar verilmiştir.

----- / -----

330. ALINAN DEP. VE TEMİNATLAR 350.000,00

600. GELİRLER

350.000,00

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 350.000,00

830. BÜTÇE GELİRLERİ

350.000,00

----- / -----

## 2) Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler

### Örnek 5.

Altındağ Belediyesi tarafından bayan E adına 200 YTL emlak vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

----- / -----

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 200,00

600. GELİRLER

200,00

----- / -----

Bayan E 15.11.2006 tarihinde emlak vergisini yatırmıştır.

----- 15 /11/2006 -----

102.BANKA 200,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR

200,00

----- / -----

----- / -----

805. GELİR YANSITMA 200,00

830. BÜTÇE GELİRLERİ 200,00

----- / -----

Bayan E 16.01.2007 tarihinde göndermiş olduğu başvuru dilekçesinde 80 YTL fazla vergi tahakkuk ettirildiğini bildirmiştir. Yapılan inceleme sonucunda fazla tahsilat yapıldığı anlaşılmış olup 80 YTL iade edilmiştir. (Yılı geçtikten sonra )

----- 16/01/2007 -----

630. GİDERLER 80,00

103. VERİLEN ÇEKLER 80,00

----- 16/01/2007 -----

810. BÜTÇE GELİRLERİNDEN

RED VE İADELER 80,00

805. GELİR YANSITMA 80,00

----- / -----

#### Örnek 6.

Ankara Veraset ve Harçlar Vergi Dairesi Müdürlüğünce mükellef (T) adına tahakkuk ettirilen ve tamamı tahsil edilen 5.000 YTL tutarındaki veraset ve intikal vergisinin 900 YTL' lik kısmının yersiz olarak tahakkuk ettirildiği aynı yıl içerisinde anlaşılmış ve ilgili tutar (T) ye ödenmek üzere emanet hesabına alınmıştır.

|                          |        |        |
|--------------------------|--------|--------|
| ----- / -----            |        |        |
| 600. GELİRLER            | 900,00 |        |
| 333. EMANETLER           |        | 900,00 |
| ----- / -----            |        |        |
| 810. BÜTÇE GELİRLERİNDEN |        |        |
| RED VE İADELER           | 900,00 |        |
| 805. GELİR YANSITMA      |        | 900,00 |
| ----- / -----            |        |        |

Yersiz olarak tahsil edilen 900 YTL yılı geçtikten sonra anlaşılmış olsa idi;

|                          |        |        |
|--------------------------|--------|--------|
| ----- / -----            |        |        |
| 630. GİDERLER            | 900,00 |        |
| 333. EMANETLER           |        | 900,00 |
| ----- / -----            |        |        |
| 810. BÜTÇE GELİRLERİNDEN |        |        |
| RED VE İADELER           | 900,00 |        |
| 805. GELİR YANSITMA      |        | 900,00 |
| ----- / -----            |        |        |

### 3) Bütçe Giderleri

#### Örnek 7.

Gaziantep Adliye Sarayının ihtiyacı için yapılan bilgisayar alımı ihalesi sonuçlanmış ve teslim alınan bilgisayarlar karşılığı yüklenici Engin Ltd.Şti' ye KDV dahil 3.540.000 YTL ödenmiştir.<sup>50</sup>

<sup>50</sup> Mustafa, DİŞLİ, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, Temmuz 2004, s.176

----- / -----

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| 255. DEMİRBAŞLAR     | 3.000.000,00 |
| 191. İNDİRİLECEK KDV | 540.000,00   |

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| 103. VERİLEN ÇEKLER           | 3.517.500,00 |
| 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 22.500,00    |

----- / -----

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ | 3.540.000,00 |
|----------------------|--------------|

|                     |              |
|---------------------|--------------|
| 835. GİDER YANSITMA | 3.540.000,00 |
|---------------------|--------------|

----- / -----

#### Örnek 8.

Kadıköy Belediyesi tarafından yurtdışı geçici göreve gönderilen mühendis (T) görevin bitimini müteakip yolluk bildirimini vermiş ve düzenlenen ödeme evrakı ekinde muhasebe birimine verilmiştir. İlgiliye geçici görev yolluğu avansı olarak 3.000 YTL daha önce ödenmiş ve geçici görev gideri 6.200 YTL olarak gerçekleşmiştir. Avans mahsup edildikten sonra kalan tutar mühendis (T)' ye ödenmiştir.

----- / -----

|               |          |
|---------------|----------|
| 630. GİDERLER | 6.200,00 |
|---------------|----------|

|                               |          |
|-------------------------------|----------|
| 161. PERSONEL AVANSLARI       | 3.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER           | 3.181,00 |
| 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 19,00    |
| 360.03.01 Damga vergisi       |          |

----- / -----

|                      |          |
|----------------------|----------|
| ----- / -----        |          |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ | 6.200,00 |
| 835. GİDER YANSITMA  | 6.200,00 |
| ----- / -----        |          |

#### Örnek 9.

Beypazarı İlçe özel İdaresi tarafından yeşil alan yapılmasına karar verilen arazi üzerinde taşınmazların kamulaştırma işlemleri yapılmış ve kamulaştırma bedeli olarak ilgililere 8.460.120 YTL ödenmiştir.

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| ----- / -----                 |              |
| 630. GİDERLER                 | 8.460.120,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER.          | 8.396.669,00 |
| 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 63.451,00    |
| 360.03.09 Damga vergisi       |              |
| ----- / -----                 |              |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ          | 8.460.120,00 |
| 835. GİDER YANSITMA           | 8.460.120,00 |
| ----- / -----                 |              |

#### 4) Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

#### Örnek 10.

31.12.2006 Başbakanlık Merkez Muhasebe Birimince bütçe uygulama sonucunun ortaya konulabilmesi için,

Bütçe gelirleri hs' nın 124.808.000 YTL alacak bakiyesi,  
 Bütçe gelirlerinden red ve iadeler hs' nın 16.105.300 YTL borç bakiyesi,  
 Bütçe giderleri hs' nın 1.342.905.600 YTL borç bakiyesi,  
 Gelir yansıtma hs' nın 108.702.700 YTL borç bakiyesi  
 Gider yansıtma hs' nın 1.342.905.600 YTL alacak bakiyesi,  
 895. Bütçe Uygulama Sonuçları hs' na aktarılmıştır.f

----- / -----

830. BÜTÇE GELİRLERİ 124.808.000,00

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 124.808.000,00

----- / -----

835. GİDER YANSITMA 1.342.905.600,00

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 1.342.905.600,00

----- / -----

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 16.105.300,00

810. BÜTÇE GELİRLERİNDEN

RED VE İADELER 16.105.300,00

----- / -----

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 1.342.905.600,00

830. BÜTÇE GİDERLERİ 1.342.905.600,00

----- / -----

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 108.702.700,00

805. GELİR YANSITMA 108.702.700,00

----- / -----

## 895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

|               |               |
|---------------|---------------|
| 16.105.300    | 124.808.000   |
| 1.342.905.600 | 1.342.905.600 |
| 108.702.700   |               |
| 1.467.713.600 | 1.467.713.600 |

**2.5. NAZIM HESAPLAR**1. Gider Taahhütleri ve Verilen Garantiler Hesaplarının Kullanılması;

Nakit Esaslı Sistemde girişilen taahhütleri ve verilen garantileri takip edecek hesaplar yer almamaktaydı. Ancak Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminde ise hem gider taahhütleri hesabı hem de verilen garantiler hesabı nazım hesaplar aracılığıyla izlenecektir. Gider taahhütleri hesabı aracılığıyla ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen devlet borçları ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girililmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir. Verilen Garantiler hesabıyla Hazine Müsteşarlığınca genel bütçe dışı idareler veya kuruluşlar lehine verilen garanti tutarlarıyla bunlardan iptal olunan, ilgili kurumca ödemesi yapılan, ikraza dönüştürülen veya idare ve kuruluşlarca üstlenilenlerin izlenmesi için kullanılır.

## Örnek 1.

İzmir Büyükşehir Belediyesince 100.000 YTL bedelle ek bina yapımı işine girilmiştir. ( KDV ihmal edilmiştir.)

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

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| ----- / -----                    |            |
| 920. GİDER TAAHHÜTLERİ           | 100.000,00 |
| 921. GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI | 100.000,00 |
| ----- / -----                    |            |

Yüklenici firmaya 30.000 YTL' lik hak ediş ödemesi yapılmıştır.

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| ----- / -----                   |           |
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 30.000,00 |
| 103. VERİLEN ÇEKLER             | 29.775,00 |
| 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR   | 225,00    |
| 360.03.09 Damga Vergisi         |           |
| ----- / -----                   |           |
| 830. BÜTÇE GİDERLERİ            | 30.000,00 |
| 835. GİDER YANSITMA             | 30.000,00 |
| ----- / -----                   |           |

Taahhüt kayıtlarından düşme yapılması;

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| ----- / -----                    |           |
| 921. GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI | 30.000,00 |
| 920. GİDER TAAHHÜTLERİ           | 30.000,00 |
| ----- / -----                    |           |

Binanın geçici kabulünün yapılması;

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| ----- / -----                   |            |
| 252. BİNALAR                    | 100.000,00 |
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 100.000,00 |
| ----- / -----                   |            |

Taahhüdün kapatılması;

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| ----- / -----                    |           |
| 921. GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI | 70.000,00 |
| 920. GİDER TAAHHÜTLERİ           | 70.000,00 |
| ----- / -----                    |           |

Örnek 2.

Ankara Büyükşehir Belediyesinin yurtdışı bir finans kuruluşunda alacağı 1.000.000 \$ kredi talebi için Hazine garantisi istenilmiş ve Hazine Müsteşarlığınca garantinin verilmesi kararlaştırılarak kredinin Ankara Büyükşehir Belediyesince kullanılması sağlanmıştır. ( T.C. Merkez Bankası Satış Kuru 1 \$ = 1,320 YTL )

|                                   |              |
|-----------------------------------|--------------|
| ----- / -----                     |              |
| 930. VERİLEN GARANTİLER           | 1.320.000,00 |
| 931. VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI | 1.320.000,00 |
| ----- / -----                     |              |

Ankara Büyükşehir Belediyesi ilk taksit olan 100.000 \$ ' ı zamanında kredi kuruluşuna ödeyemeyeceğini Hazine Müsteşarlığına bildirmiştir. Hazine Müsteşarlığı ülkenin kredi itibarını da düşünerek ilk taksit tutarını ve 10.000 \$ faizini risk hesabından ilgili kredi kuruluşuna ödemiştir. ( 1\$ = 1,32 YTL)

----- / -----

931. VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI 132.000,00

930. VERİLEN GARANTİLER 132.000,00

----- / -----

339. RİSK HESABI 145.200,00

103. VERİLEN ÇEKLER 145.200,00

----- / -----

954. RİSK HESABI ALACAKLARI 145.200,00

955. RİSK HESABI ALACAKLARI KARŞILIĞI 145.200,00

----- / -----

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ RAPORLAMA VE DEVLET MUHASEBESİ İLE HESAP VERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİ**

#### **1. MALİ RAPORLAMA**

Öncelikle bu bölüm başlığımıza dayanak teşkil eden ilgili muhasebe yönetmeliklerinde her ne kadar ayrı bir bölüm olarak mali raporlama incelenmişse de içeriğine baktığımızda tüm tanımlamaların mali tablolar şeklinde yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla mali raporlama olan ve yönetmelikte yer alan bölüm başlıklarının mali tablolar olarak değiştirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir. İlgili Muhasebe yönetmeliklerinde bu şekilde ifade edilmesi nedeniyle çalışmamızda biz de mali raporlama olarak ifade etmeye devam edeceğiz.

Modern kamu mali yönetim sisteminin önemli özelliklerinden biri kamu yönetiminde kendilerine bütçe ile ödenek verilen kamu idaresi yöneticilerinin kendi idareleri ile Devletin bütününe ait mali raporların önceden belirlenmiş dönemlerde ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkelerine uygun olarak herkesin ulaşabileceği bir şekilde kamuoyuna duyurulmasıdır. Bu Devletin vergi ödeyenlere ve kamu giderlerini finanse edenlere karşı saydam olma ve hesap verme sorumluluğunun da bir gereğidir. Bu şekilde oluşturulan mali raporlar, mali karar alanlara ve bunları uygulayanlara ekonominin düzenlenmesinde ve yönetilmesinde yardımcı olacaktır.

Bu nedenle, mali raporların uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yetkili ve uzman personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki

verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması için sağlam bir temel oluşturulmaya çalışılmaktadır. Mali raporlamanın temelini oluşturacak çerçeve bir hesap planının hazırlanması da genel idareyi kapsayan konsolide edilmiş mali raporların hazırlanmasında önem arz etmektedir. Bu nedenle, detayları uygulayıcı idarelerce belirlenmek üzere, genel yönetime dahil bütün birimlerde uygulanabilecek çerçeve bir hesap planı oluşturulmuştur.<sup>51</sup>

### 1.1. MALİ RAPORLAMANIN AMACI

Mali raporlama ile genel olarak kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sağlanır.

Mali Raporlar kamu idarelerinin;

- a) Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- b) Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- c) Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- d) Mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri,
- e) Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,

---

<sup>51</sup> Erişim, [www.muhasabat.gov.tr /muhasebe/reform/](http://www.muhasabat.gov.tr/muhasebe/reform/), 03.08.2007

f) Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,

g) Mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini,

gösterir.

Mali raporlar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi verir. Mali raporlar, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esastır.<sup>52</sup>

## 1.2. KONSOLİDE MALİ TABLOLARIN HAZIRLANMASI

Genel yönetime dahil kamu idarelerinde; Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarında mali işlemlerin kaydına ilişkin ortak muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması için gerekli düzenlemeleri yapma ve uygulamaları kontrol etme görevi 5018 sayılı Kamu mali Yönetim ve Kontrol Kanunu gereğince Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ve düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlardan sorumludur.

---

<sup>52</sup> Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, R.G. 08.06.2005/25839

### 1.3. DÜZENLENECEK MALİ RAPORLAR

2006 yılına kadar uygulanan nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi sadece genel ve katma bütçeli idarelerin bütçe işlemlerine ilişkin kayıtları muhasebeleştirmekte ve bu işlemlere ilişkin cetvelleri (EK: 3) ancak muhasebe dışı bazı çalışmalarla elde edebilmekteydi. Ayrıca bu muhasebe sisteminin hesap planı raporlamaya uygun olmamakla birlikte bilanço, mizan, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememektedir.

Nakit esaslı muhasebe sisteminin yetersizlikleri, raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani "doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir" ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi sistemine geçilmesi sonucu aşağıdaki mali tablolar düzenlenip kamuoyunun bilgisine sunulacaktır. Bu tablolara birlikte, Devlet Muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmaktadır.

08.06.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanıp yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamına dahil kamu idarelerince aşağıda sayılan mali tablolar hazırlanır ve kamuoyunun bilgisine sunulur.

- 1) Bilanço ( Ek: 4 )
- 2) Faaliyet Sonuçları Tablosu (Ek: 5)
- 3) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (Ek : 6)
- 4) Nakit Akım Tablosu
- 5) Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu
- 6) İç Borç Değişim Tablosu
- 7) Dış Borç Değişim Tablosu

- 8) Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu
- 9) Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- 10) Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
- 11) Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
- 12) Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- 13) Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- 14) Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
- 15) Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tab.
- 16) Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu
- 17) Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- 18) Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Kamu idarelerince üretilen mizanlar , yukarıda sayılan mali tablolarla birlikte belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığına gönderilir.

Örnek : A Belediyesinin 31.12.2006 tarihli geçici mizanı aşağıda verilmiştir. A Belediyesinin dönem sonu işlemlerini yaparak aşağıdaki tabloları düzenleyelim.

- a) Kesin Mizan
- b) Bilanço
- c) Faaliyet Sonuçları Tablosu
- d) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

**A Beledivesinin 31.12.2006 Tarihli Gecici Mizanı (000 YTL)**

| Hesabın Adı                              | Borç             | Alacak           | Borç Kalanı      | Alacak Kalanı    |
|------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| 100. Kasa Hs.                            | 14.350           | 0                | 14.350           | 0                |
| 101. Alınan Çekler Hs.                   | 18.000           | 0                | 18.000           | 0                |
| 102. Banka Hs.                           | 371.200          | 123.300          | 247.900          | 0                |
| 103. Verilen Çekler Hs.                  | 123.300          | 228.100          | 0                | 104.800          |
| 105. Döviz Hs.                           | 66.000           | 36.000           | 30.000           | 0                |
| 106. Döviz Gönderme Hs.                  | 36.000           | 36.000           | 0                | 0                |
| 117. Menkul Varlıklar Hs.                | 32.000           | 16.000           | 16.000           | 0                |
| 120. Gelirlerden Alacaklar Hs.           | 91.200           | 51.200           | 40.000           | 0                |
| 121. Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs.   | 12.000           | 8.000            | 4.000            | 0                |
| 140. Kişilerden Alacaklar Hs.            | 3.000            | 1.200            | 1.800            | 0                |
| 160. İş Avans ve Krediler Hs.            | 4.000            | 4.000            | 0                | 0                |
| 250. Arazi ve Arsalar Hs.                | 80.000           | 0                | 80.000           | 0                |
| 252. Binalar Hs.                         | 102.000          | 0                | 102.000          | 0                |
| 254. Taşıtlar Hs.                        | 42.000           | 0                | 42.000           | 0                |
| 255. Demirbaşlar Hs.                     | 25.250           | 0                | 25.250           | 0                |
| 257. B. Amortismanlar Hs.                | 0                | 18.000           | 0                | 18.000           |
| 300. Banka Kredileri Hs.                 | 26.000           | 37.000           | 0                | 11.000           |
| 303. Kamu İdarelerine Borçlar Hs.        | 0                | 9.000            | 0                | 9.000            |
| 310. Cari Yılda Öden. Mali Borçlar Hs.   | 28.000           | 28.000           | 0                | 0                |
| 320. Bütçe Emanetleri Hs.                | 0                | 13.000           | 0                | 13.000           |
| 333. Emanetler Hs.                       | 0                | 17.500           | 0                | 17.500           |
| 360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.        | 9.060            | 41.260           | 0                | 32.200           |
| 361. Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.        | 25.200           | 125.700          | 0                | 100.500          |
| 397. Sayım Fazlalıkları Hs.              | 2.500            | 2.500            | 0                | 0                |
| 400. Banka Kredileri Hs.                 | 0                | 50.000           | 0                | 50.000           |
| 410. Dış Mali Borçlar Hs.                | 0                | 80.000           | 0                | 80.000           |
| 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.    | 0                | 450              | 0                | 450              |
| 500. Net Değer Hs.                       | 0                | 244.000          | 0                | 244.000          |
| 570. Geçmiş Yıllar Olumlu Faal. Son. Hs. | 0                | 91.000           | 0                | 91.000           |
| 590. Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hs.    | 46.000           | 46.000           | 0                | 0                |
| 600. Gelirler Hs.                        | 2.000            | 188.450          | 0                | 186.450          |
| 630. Giderler Hs.                        | 336.600          | 0                | 336.600          | 0                |
| 800. Bütçe Gelirleri Hs.                 | 2.000            | 228.150          | 0                | 226.150          |
| 805. Gelir Yansıtma Hs.                  | 228.150          | 2.000            | 226.150          | 0                |
| 830. Bütçe Giderleri Hs.                 | 344.850          | 0                | 344.850          | 0                |
| 835. Gider Yansıtma Hs.                  | 0                | 344.850          | 0                | 344.850          |
| 920. Gider Taahhütleri Hs.               | 60.750           | 3.500            | 57.250           | 0                |
| 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs.      | 3.500            | 60.750           | 0                | 57.250           |
| <b>TOPLAM</b>                            | <b>2.134.910</b> | <b>2.134.910</b> | <b>1.586.150</b> | <b>1.586.150</b> |

Dönem Sonu İşlemleri

1. Tahakkuk eden gelirin 30.000 YTL kısmı ödeme süresi içinde ödenmediğinden takibe alınmıştır.

-----31/12/2006-----

121. GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR 30.000,00

120. GELİRLERDEN ALACAKLAR 30.000,00

----- / -----

2. Banka kredilerinin 25.000 YTL, dış mali borçların 35.000 YTL lik kısmının vadesi bir yılın altına inmiştir.

-----31/12/2006-----

400. BANKA KREDİLERİ 25.000,00

300. BANKA KREDİLERİ 25.000,00

-----31/12/2006-----

410. DIŞ MALİ BORÇLAR 35.000,00

310. CARİ YILDA ÖDENECEK

DIŞ MALİ BORÇLAR 35.000,00

----- / -----

3. Binalar için 5.100 YTL, taşıtlar için 4.200 YTL ve demirbaşlar için de 2.500 YTL amortisman hesaplanmıştır.

-----31/12/2006-----

600. GİDERLER 11.800,00

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 11.800,00

----- / -----

4. Bütçe gelir ve gider hesapları bütçe uygulama sonuçları hesabına aktarılmıştır.

-----31/12/2006-----

800. BÜTÇE GELİRLERİ 226.150,00

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 226.150,00

-----31/12/2006-----

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 226.150,00

805. GELİR YANSITMA 226.150,00

-----31/12/2006-----

835. GİDER YANSITMA 344.850,00

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 344.850,00

-----31/12/2006-----

895. BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 344.850,00

830. BÜTÇE GİDERLERİ 344.850,00

----- / -----

5. Faaliyet gelir ve gider hesapları faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

- Faaliyet Hesapları, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın kapsama dahil kurumların tahakkuk esasına göre elde ettiği gelir ve giderlerin gösterildiği hesaplardır. Bu hesaplar dönem sonlarında 690. Faaliyet Sonuçları Hesabı ile kapatılmaktadır. 690. Faaliyet Sonuçları Hesabının bakiyesi ise 590/591. Dönem Olumlu/Olumsuz Faaliyet sonuçları Hesabı ile kapatılmakta ve faaliyet sonuçları bilançoaya aktarılmış olmaktadır.<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Erkan KARAASLAN, “ Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-II”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:18, Ekim-Kasım 2002, s.43

-----31/12/2006-----

690. FAALİYET SONUÇLARI 348.400,00

630. GİDERLER 348.400,00

----- / -----

600. GELİRLER 186.450,00

690. FAALİYET SONUÇLARI 186.450,00

----- / -----

6. Dönem faaliyet sonucu hesabı ilgili bilanço hesabına aktarılmıştır.

----- / -----

591. DÖNEM OLUMSUZ FAAL. SONUCU 161.950,00

690. FAALİYET SONUÇLARI 161.950,00

----- / -----

**A Belediyesinin 31.12.2006 Tarihli Kesin Mizanı (000 YTL)**

| Hesabın Adı                              | Borç             | Alacak           | Borç Kalanı    | Alacak Kalanı  |
|------------------------------------------|------------------|------------------|----------------|----------------|
| 100. Kasa Hs.                            | 14.350           | 0                | 14.350         | 0              |
| 101. Alınan Çekler Hs.                   | 18.000           | 0                | 18.000         | 0              |
| 102. Banka Hs.                           | 371.200          | 123.300          | 247.900        | 0              |
| 103. Verilen Çekler Hs.                  | 123.300          | 228.100          | 0              | 104.800        |
| 105. Döviz Hs.                           | 66.000           | 36.000           | 30.000         | 0              |
| 106. Döviz Gönderme Hs.                  | 36.000           | 36.000           | 0              | 0              |
| 117. Menkul Varlıklar Hs.                | 32.000           | 16.000           | 16.000         | 0              |
| 120. Gelirlerden Alacaklar Hs.           | 91.200           | 81.200           | 10.000         | 0              |
| 121. Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs.   | 42.000           | 8.000            | 34.000         | 0              |
| 140. Kişilerden Alacaklar Hs.            | 3.000            | 1.200            | 1.800          | 0              |
| 160. İş Avans ve Krediler Hs.            | 4.000            | 4.000            | 0              | 0              |
| 250. Arazi ve Arsalar Hs.                | 80.000           | 0                | 80.000         | 0              |
| 252. Binalar Hs.                         | 102.000          | 0                | 102.000        | 0              |
| 254. Taşıtlar Hs.                        | 42.000           | 0                | 42.000         | 0              |
| 255. Demirbaşlar Hs.                     | 25.250           | 0                | 25.250         | 0              |
| 257. B. Amortismanlar Hs.                | 0                | 29.800           | 0              | 29.800         |
| 300. Banka Kredileri Hs.                 | 26.000           | 62.000           | 0              | 36.000         |
| 303. Kamu İdarelerine Borçlar Hs.        | 0                | 9.000            | 0              | 9.000          |
| 310. Cari Yılda Öden. Mali Borçlar Hs.   | 28.000           | 63.000           | 0              | 35.000         |
| 320. Bütçe Emanetleri Hs.                | 0                | 13.000           | 0              | 13.000         |
| 333. Emanetler Hs.                       | 0                | 17.500           | 0              | 17.500         |
| 360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.        | 9.060            | 41.260           | 0              | 32.200         |
| 361. Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Hs.        | 25.200           | 125.700          | 0              | 100.500        |
| 397. Sayım Fazlalıkları Hs.              | 2.500            | 2.500            | 0              | 0              |
| 400. Banka Kredileri Hs.                 | 25.000           | 50.000           | 0              | 25.000         |
| 410. Dış Mali Borçlar Hs.                | 35.000           | 80.000           | 0              | 45.000         |
| 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.    | 0                | 450              | 0              | 450            |
| 500. Net Değer Hs.                       | 0                | 244.000          | 0              | 244.000        |
| 570. Geçmiş Yıllar Olumlu Faal. Son. Hs. | 0                | 91.000           | 0              | 91.000         |
| 590. Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu        | 46.000           | 46.000           | 0              | 0              |
| 591. Dön. Olumsuz Faal. Sonucu Hs.       | 161.950          | 0                | 161.950        | 0              |
| 600. Gelirler Hs.                        | 188.450          | 188.450          | 0              | 0              |
| 630. Giderler Hs.                        | 348.400          | 348.400          | 0              | 0              |
| 690. Faaliyet Sonuçları Hs.              | 348.400          | 348.400          | 0              | 0              |
| 800. Bütçe Gelirleri Hs.                 | 228.150          | 228.150          | 0              | 0              |
| 805. Gelir Yansıtma Hs.                  | 228.150          | 228.150          | 0              | 0              |
| 830. Bütçe Giderleri Hs.                 | 344.850          | 344.850          | 0              | 0              |
| 895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.        | 571.000          | 571.000          | 0              | 0              |
| 835. Gider Yansıtma Hs.                  | 344.850          | 344.850          | 0              | 0              |
| 920. Gider Taahhütleri Hs.               | 60.750           | 3.500            | 57.250         | 0              |
| 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs.      | 3.500            | 60.750           | 0              | 57.250         |
| <b>TOPLAM</b>                            | <b>4.075.510</b> | <b>4.075.510</b> | <b>840.500</b> | <b>840.500</b> |

**A BELEDİYESİ 2006 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU**

| Hesap Kodu                | Yardımcı Hesap | GİDERİN TÜRÜ                       | Cari Yıl (N)   |
|---------------------------|----------------|------------------------------------|----------------|
|                           | Kod.1          |                                    | YTL            |
| 630                       | 1              | Personel Giderleri                 | 150.000        |
| 630                       | 2              | Sosyal.Güv.Kur.Dev.Primi Giderleri | 100.000        |
| 630                       | 3              | Mal ve Hizmet Alımı Giderleri      | 90.000         |
| 630                       | 4              | Faiz Giderleri                     | 8.400          |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| ...                       | ..             | .....                              |                |
| <b>GİDERLER TOPLAMI :</b> |                |                                    | <b>348.400</b> |

| Hesap Kodu                     | Yardımcı Hes. | GELİRİN TÜRÜ        | Cari Yıl (N)     |
|--------------------------------|---------------|---------------------|------------------|
|                                | Kod.1         |                     | YTL              |
| 600                            | 1             | Vergi Gelirleri     | 100.000          |
| 600                            | 2             | Vergi Dışı Gelirler | 80.000           |
| 600                            | 3             | Sermaye Gelirleri   | 6.450            |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| ...                            | ..            | .....               |                  |
| <b>GELİRLER TOPLAMI:</b>       |               |                     | <b>186.450</b>   |
| <b>FAALİYET SONUCU (+ / -)</b> |               |                     | <b>(161.950)</b> |

2006 YILI BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI TABLOSU

KURUM ADI: A Belediyesi

| Hesap Kodu               | BÜTÇE GİDERİNİN TÜRÜ | Cari Yıl (N)<br>YTL |
|--------------------------|----------------------|---------------------|
| 830                      | Bütçe Giderleri      | 344.850,00          |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| BÜTÇE GİDERİ TOPLAMI (A) |                      | 344.850,00          |

| Hesap Kodu               | BÜTÇE GELİRİNİN TÜRÜ | Cari Yıl (N)<br>YTL |
|--------------------------|----------------------|---------------------|
| 800                      | Bütçe Gelirleri      | 226.150,00          |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| ...                      | .....                |                     |
| BÜTÇE GELİRİ TOPLAMI (B) |                      |                     |

| BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADENİN TÜRÜ         |       |      |
|-------------------------------------------------|-------|------|
| ...                                             | ..... |      |
| ...                                             | ..... |      |
| ...                                             | ..... |      |
| ...                                             | ..... |      |
| ...                                             | ..... |      |
| BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET ve İADELER TOPLAMI (C ) |       | 0,00 |

|                          |            |
|--------------------------|------------|
| NET BÜTÇE GELİRİ (D=B-C) | 226.150,00 |
|--------------------------|------------|

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| BÜTÇE GELİR-GİDER FARKI (A-D) | (118.700,00) |
|-------------------------------|--------------|

**A BELEDİYESİ 31.12.2006 YILI BİLANÇOSU**

|                                      |  | YTL       |                                           |  | YTL     |
|--------------------------------------|--|-----------|-------------------------------------------|--|---------|
| <b>AKTİF</b>                         |  |           | <b>PASİF</b>                              |  |         |
| <b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>             |  |           | <b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>    |  |         |
| <b>10</b> Hazır Değerler             |  |           | <b>30</b> Kısa Vadeli İç Mali Borçlar     |  |         |
| 100. Kasa                            |  | 14.350    | 300. Banka Kredileri                      |  | 36.000  |
| 101. Alınan Çekler                   |  | 18.000    | 303. Kamu İdarelerine Borçlar             |  | 9.000   |
| 102. Banka                           |  | 247.900   |                                           |  |         |
| 103. Verilen Çekler (-)              |  | (104.800) | <b>31</b> Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar    |  |         |
| 105. Döviz                           |  | 30.000    | 310. Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar |  | 35.000  |
|                                      |  |           | .....                                     |  |         |
| <b>11</b> Menkul Kıymet ve Varlıklar |  |           | <b>32</b> Faaliyet Borçları               |  |         |
| 117. Menkul varlıklar                |  | 16.000    | 320. Bütçe Emanetleri                     |  | 13.000  |
| <b>12</b> Faaliyet Alacakları        |  |           | <b>33</b> Emanet Yabancı Kaynaklar        |  |         |
| 120. Gelirlerden Alacaklar           |  | 10.000    | 330. Emanetler                            |  | 17.500  |
| 121. Gelirlerden Takipli Alacaklar   |  | 34.000    |                                           |  |         |
| <b>14.</b> Diğer Alacaklar           |  |           | <b>36</b> Ödenecek Diğer Yükümlülükler    |  |         |
| 140. Kişilerden Alacaklar            |  | 1.800     | 360. Ödenecek Vergi ve Fonlar             |  | 32.200  |
|                                      |  |           | 361. Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri       |  | 100.500 |
| <b>2 DURAN VARLIKLAR</b>             |  |           | <b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>    |  |         |
| <b>25</b> Maddi Duran Varlıklar      |  |           | <b>40</b> Uzun Vadeli İç Mali Borçlar     |  |         |
| 250. Arazi ve Arsalar                |  | 80.000    | 400. Banka Kredileri                      |  | 25.000  |
| 252. Binalar                         |  | 102.000   |                                           |  |         |
| 254. Taşıtlar                        |  | 42.000    | <b>41</b> Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar    |  |         |
| 255. Demirbaşlar                     |  | 25.250    | 410. Dış Mali Borçlar                     |  | 45.000  |

|                          |                |                                                                                                   |                |
|--------------------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| 257. B.Amortismanlar (-) | (29.800)       | <b>48</b> Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları<br>480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler | 450            |
|                          |                | <b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>                                                                             |                |
|                          |                | <b>50</b> Net Değer<br>500. Net Değer                                                             | 244.000        |
|                          |                | <b>57</b> Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları<br>570. Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları | 91.000         |
|                          |                | <b>59</b> Dönem Faaliyet Sonuçları<br>591. Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu (-)                      | 161.950        |
| <b>AKTİF TOPLAMI</b>     | <b>486.700</b> | <b>PASİF TOPLAMI</b>                                                                              | <b>486.700</b> |

## **2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN HESAP VERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Nakit esaslı devlet muhasebesinin mali raporlarma konusundaki eksikliği tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmesi ile birlikte ortandan kalkmıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesiyle birlikte ortaya konulan mali raporlarla kamu kesiminin bütünü hakkında ve tüm işlemleriyle ilgili aşağıdaki bilgiler elde edilmeye başlanacaktır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre mali tablolar;

- Kamu kaynaklarının dağılımı ve kullanımı,
- Kurum faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığı,
- Kamu idarelerinin faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumluluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesi,
- Kamu idarelerinin mali durumu ve mali durumundaki değişiklikler,
- Kamu idarelerinin maliyet bakımından performansının, etkinliğinin ve başarısının değerlendirilmesi,
- Kamu idarelerinin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanılıp kullanılmadıkları,

hakkında bilgi sağlayarak, mali işlemlerde saydamlık ve hesap verilebilirliğin ortaya konulmasını sağlar.

## **2.1. HESAP VERME SORUMLULUĞU AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Demokratik rejimin özünde; Kamu mali sisteminde yöneticilerin ve kamu kaynağı kullanan diğer ilgili kişilerin bu kamu kaynağını finanse eden kişilere hesap verme olgusu vardır. Hanehalklarının en temel hakkı kamu kaynaklarının kullanımı konusunda bilgi isteme ve hesap sorma hakkıdır. Kamunun kaynaklarının kullanımı konusunda bilgi almanın ve hesap sormanın en önemli enstrümanı muhasebe ve mali raporlamadır.

Bu anlamda Devlet Muhasebesi kamu idarelerine ait mali işlemlerin kayıtlarını tutmalı ve tutulan bu kayıtları esas alarak uluslararası muhasebe standartlara uygun mali tablolar hazırlamalıdır ki böylelikle hesap verme sürecinde hanehalklarına ve yöneticilere gerekli bilgiyi sunabilsin. Mevcut nakit esaslı devlet muhasebe sistemi çeşitli nedenlerle bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş muhasebe ve raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır.

## **2.2. MALİ ŞEFFAFLIK AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Kamuda şeffaflık, devletin gerçekleştirmiş olduğu tüm hizmetlere ait bilgilerin açıkça görülebilmesi ve anlaşılabilmesini gerektirir. Mali şeffaflık, hükümetin koymuş olduğu mali plan ve hedeflerin, vergi harcamalarının, yarı mali işlemleri de içine alan kamu hesaplarının raporlanıp kamuoyuna duyurulmasıdır. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Düzenlenen bu mali raporların kamuoyunun bilgisine sunulması ve ilgililerin istedikleri zaman bu bilgilere ulaşmasının sağlanması da mali şeffaflığın bir sonucudur.

Ekonomik politikaların doğru değerlendirilmesi ve kamu yönetiminde etkinliğin arttırılması için mali saydamlığın sağlanması şarttır. Bu bağlamda

uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni Devlet Muhasebesi Sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Genel yönetim kapsamındaki tüm idarelerin mali işlemlerinin ortak muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.
- Tahakkuk etmiş ancak ödenek yetersizliği nedeniyle ödenememiş borçların tespiti için imkan vermektedir.
- Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınacak ve raporlanmaya başlanılacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenecektir.
- Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecektir.
- Mali raporlar düzenli bir şekilde yayımlanacaktır.
- Devlete ait önceden belirlenmiş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olan bir bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir
- Genel Yönetim kapsamındaki idarelerin aynı tip mali raporlar üretmesi, bunların konsolidasyonuna ve birbirleriyle karşılaştırılabilirliğine imkan sağlayacaktır. Böylelikle kurumlar hakkında daha doğru değerlendirme yapılabilecektir.

### 2.3. ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Kamuda mali disiplinin sağlanmasını ve kaynakların hem dağıtılmasını hem de daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla Orta Vadeli Harcama Programı adı verilen ve çok yıllık bütçe sistemine dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirmiştir.

Bu sistem çok yıllık bütçelemeyi esas aldığından karar alıcılara orta vadedeki harcama limitlerini öngörme imkanı sunmakta ve bu limitler ölçüsünde ileriye yönelik olarak harcama planı yapma imkanı sağlamaktadır.

Çok yıllık bütçe yapılması da ve orta vadeli harcama programı hazırlanmada Devlet muhasebesinin iki önemli katkısı vardır. Bunlardan birincisi geçmiş yıl sonuçlarının raporlanması ve gider taahhütler hesabı ile borç ve emanetler hesabı gibi hesapların muhasebe sisteminde yer alması bütçenin ve orta vadeli programın hazırlanmasında bilgi sağlanmaktadır.

Muhasebe sisteminde Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan "Taahhütler Hesabı" ile; ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen Devlet borçları ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin ve orta vadeli harcama sisteminin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.<sup>54</sup>

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içine kaydedilmekte ve

<sup>54</sup> Erkan KARAARSLAN, "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", *Sayıştay Dergisi*, sayı: 54, 2004, s.65

kurumlar itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilmektedir. Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulmuş olacaktır. Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşılabilceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.<sup>55</sup>

İkinci önemli katkısı ise bütçe uygulama sonuçlarının raporlanabilmesidir. Böylelikle geçmiş yılların bütçe uygulama sonuçlarını esas alarak gerçekçi bir harcama programının ve bütçenin hazırlanmasına imkan sağlanacaktır.

Yukarıda bahsedildiği gibi çok yıllık bütçenin hazırlanması ve orta vadeli harcama programının hazırlanabilmesi için her şeyden önce sağlıklı işleyen ve devletin tüm faaliyetlerini kayıt altına alabilen (taahhüt ve tahakkuk hesapları, ödenek hesapları, duran varlıklar, yeterli detayda bilgi vs) bir muhasebe sisteminin kurulmuş olması gerekir.

---

<sup>55</sup> KARAASLAN, a.g.m., s.66

## SONUÇ

Devlet Muhasebesi; kapsama giren idarelerin bir mali yıl içerisinde yürüttükleri faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir. Devlet muhasebesinin amacı; mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin, yıl içi ve yıl sonundaki gerçekleştirmeleri ile Devletin ve idari birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibarıyla idari birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmektir.

Ülkemizde uzun süreden beri mali olaylara ait sadece nakit giriş ve çıkışların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilmesini esas alan ve devletin **maddi duran varlıklarını, borç ve alacaklarını, tahakkuk etmiş gelir ve giderlerini, taahhütlerini kaydetmeyen, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmeyen** bir nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmaktaydı. Ancak, Kamu mali yönetiminde yeni bir sayfa açan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte mali sistem yeniden düzenlemiş ve devlet muhasebesi, mali raporlama, mali tabloların hazırlanması, uygulama alanının belirlenmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması gibi konularda uluslararası gelişmelere uygun çağdaş yeni yaklaşımlar getirilmiştir.

Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunun yürürlüğe girmesinin ardından tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin oluşturulması için yeni düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemelerle genel yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe sistemlerine ilişkin yönetmelikler çıkarılmıştır. Bu düzenlemelerle birlikte devletin tüm birimlerinde ortak bir muhasebe ve

raporlama standartları ile ortak hesap planı kullanılmaya başlanarak, devletin tüm faaliyetleri ve varlıkları kayıt altına alınmaya başlanacaktır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin kamu mali sistemine getirdiği bir çok yenilik olmasına karşın, uygulamada sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların en başında maddi duran varlıklar içinde yer alan taşınmazların envanterinin yapılması ve yeni muhasebe sisteminin uygulamaya konulmasından önce edinilenlerin değerlerinin tespit edilmesi ve kayda alınması yer almaktadır. Henüz Maliye Bakanlığı tarafından idarelerin ellerindeki mevcut taşınmazların değerlerini nasıl tespit edecekleri ve bunu mali tablolarda nasıl göstereceklerine dair bir çalışma ve hukuki düzenleme yer almamaktadır. Bunun sonucu olarak idarelerin yayınlamış oldukları mali tablolarda sahip oldukları tüm taşınmazların değerleri yer almadığından bu mali tablolardaki taşınmazların gerçeği yansıtmadığını ortaya çıkmaktadır.

Bu durum uygulamada karşılaşılan en önemli sorunlardan biridir. Devletin elinde gerek taşınır gerekse taşınmaz anlamında yıllardan beri birikmiş ciddi boyutta maddi duran varlık vardır. Bunların envanterinin yapılıp değerlerinin tespit edilmesi ve hesaplara alınması belirli bir zaman alacaktır. Bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından öncelikle ilgili mevzuat düzenlemesi yapılmalı ve bu düzenlemede sanat eserleri ve tarihi eserler gibi değerlerinin tespitinde büyük sıkıntılar yaşanacak varlıkları kapsam dışında tuttuktan sonra ve idarelere, çıkarılan mevzuat hükümleri doğrultusunda taşınmazlarının değerlerini tespit etmeleri ve personellerini bu konuda eğitmeleri için belirli bir zaman verilerek uygulamaya geçilmesinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

Bir diğer sorun Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer alan 54. Yedekler hesabıyla ilgilidir. Bu hesap grubunda 540. Yasal yedekler, 541. Statü yedekleri, 542. Olağanüstü yedekler, 548. Diğer yedekler, 549. Özel fonlar yer almaktadır. Tek düzen hesap planında da yer alan bu hesaplar kar yedekleri olarak adlandırılır. Kar, bir iş teşekkülü

tarafından sahiplerinin, seçilmiş bir yönetimin idaresinde, sermayelerini kullanmaları karşılığında kazanılan net gelir anlamına gelmektedir. Bu gruptaki hesaplarda izlenen öz kaynakların ortak özelliği işletmenin önceki dönemde elde ettiği kârlardan ayrılmış olmalarıdır.

Ticari işletmeler faaliyetlerini devam ettirebilmek için ihtiyatlı davranıp yarınları düşünmek zorundadırlar. Bu zorunluluk mali yönden tedbir alınmasını gerektirir. Bu konuda alınacak tedbirlerin başında faaliyet dönemini kârlı bir sonuçla kapatmışlarsa, bu kârların bir kısmını pay sahiplerine dağıtılmayarak, şirketin bünyesinde bırakılması suretiyle elde edilen kaynakların bütünü “Yedek Akçeler” olarak tanımlanır.

Yedek Akçeler, ileride meydana gelecek zararları kapatmak, beklenen veya beklenilmeyen ortaklığın zarar, kayıp ve masraflarını karşılamak, ortaklığın istikrar içinde devamını ve gelişmesini ve istikrarlı kâr dağıtımını yapması için ortaklık kazancından alıkonulan açık veya gizli kıymetler şeklinde de tanımlanabilir.

Sadece sermaye şirketleri yedek akçe ayırmak zorundadır. şahıs şirketlerinde ortaklar işletme alacaklılarına karşı tüm mal varlıklarıyla “sınırsız” sorumlu olduğundan gerektiğinde şahıs şirketleri ortaklarının şirket dışındaki varlıkları öz sermayenin bir unsuru gibi devreye sokulabilmektedir. Oysa sermaye şirketleri “sınırlı sorumlulukları” nedeniyle böyle bir güvence ve destekten yoksundurlar. Ortakların şirket dışındaki varlıkları, sorumluluk kapsamında değildir. Yedek akçe ayırımındaki temel düşünce, elde edilen karın bir kısmının dağıtılmayarak şirkette bırakılmasıdır ki böylelikle öz sermayenin güçlendirilmesi sağlanabilsin.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında sosyal devlet anlayışı içinde hareket eden kamuda kar elde etme olgusu olamamasına rağmen sadece kar eden sermaye şirketleri tarafından ayrılması gereken ve uygulanabilirliği olmayan yedekler hesap grubunun kamu idareleri tarafından

esas alınan bir çerçeve hesap planında yer almasının doğru olmadığı kaanatindeyiz.

Bir başka sorun 11.Menkul Kıymet ve Varlıklar hesabı altında **Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı** hesabının var olmayışıdır. İdarelerin satın almış oldukları hisse senetleri veya diğer menkul kıymetlerde ortaya çıkabilecek bir değer azalışını kaydedebilecek hesap planında her hangi bir hesap bulunmamakta, böylelikle değeri düşen menkul kıymetler için idareler önlemini alamayıp muhasebenin temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık ilkesinin gereğini yerine getiremeyerek karşılık ayıramamaktadır. Böylelikle değeri düşen hisse senetleri ve diğer menkul kıymetlerin gerçek değerini hesaplardan görmek mümkün olmamaktadır. Eğer kurulan bu muhasebe sisteminden doğru ve güvenilir bilgi elde edilmesi ve mali tabloların gerçek durumu yansıtması isteniyorsa bu hesapların hesap planında yer alması gerektiği düşüncesindeyim.

Diğer bir sorun mal ve hizmet satışı dışında diğer varlıkların satışı sonucunda alacağın şüpheli hale düşmesi durumunda her hangi bir kayıt yapılacak ve karşılık ayrılacak hesabın hesap planında yer almamsıdır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen hesap planında 12. Faaliyet Alacakları ana hesap grubunun altında 128. Şüpheli Alacaklar hesabı 129. Şüpheli Alacaklar Karşılığı hesabı (-) yer almaktadır. Ancak bu hesaplar sadece mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakların izlenmesi için kullanılması öngörülmüştür. Yani bunların dışındaki her hangi bir varlığın örneğin duran varlık satışından doğan bir alacağın şüpheli hale düşmesi ve bunun sonucunda karşılık ayrılması gerektiğinde kayıt yapılacak her hangi bir hesap yer almamaktadır. Bu idarelerin alacaklarının hangilerinin normal alacak hangilerinin şüpheli alacak olduğunu izlemesindeki önemli bir engel olup, şüpheli alacaklardan karşılık ayrılması gerekenler içinde karşılık ayrılmaması

sonucunu doğuracaktır. Oysaki 120 Gelirlerden Alacaklar hesabı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 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 terkinlerin izlenmesi için kullanılır şeklinde tanımlanmıştır. Doğal olarak 128. Şüpheli Alacaklar ve 129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabının da devletin sadece mal ve hizmet satışı sonucunda ortaya çıkan alacakların şüpheli hale düşmesinin izlenmesinin değil devletin alacaklarının hepsini içine alacak şekilde düzenlemesinin yapılması gerekmektedir. Eğer idarelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi isteniyorsa uygulamadaki eksikliğin bir an önce giderilmesi için ya gerekli hesapların ihdas edilmesi ya da mevcut hesapların devletin tüm alacaklarını içine alacak şekilde düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyim.

Başka bir sorun Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin tanımlar başlıklı 4 üncü maddesinde nakit esasını; **“gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiğinde, giderlerin ise nakden veya mahsuben ödendiğinde muhasebeleştirilmesini ifade eder.”** şeklinde tanımlamasıdır. Oysaki nakit esaslı devlet muhasebesinin en önemli özelliği sadece nakit akımlarından doğan işlemleri kaydetmesidir. Bu anlamda sadece mali işlemlerin ve olayların nakit giriş ve çıkışların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilmesini esas alır. Doğal olarak mahsuben yapılan tahsilatlar veya ödemeler nakit esaslı muhasebe tanımı içinde yer almamaktadır. Yapılan tanımın bu yönde düzeltilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

Diğer bir sorun ise Genel Bütçeli kuruluşların muhasebe uygulamalarını belirleyen Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinde bütçe ile ilgili kayıtlara öncelik verilmesiydi. Yani öncelikle bütçeyle ilgili kaydın yapılması daha sonra tahakkuk kaydının yapılması usulü esas almıştı.

Örneğin alınan bir binaya ilişkin muhasebe kaydında öncelikle bütçe giderleri hesabı borç, verilen çekler hesabı alacak çalışmakta daha sonra binalar hesabı borç gider yansıtma hesabı alacak çalışmaktaydı. Burada öncelik bütçe hesaplarına verilmekte yani daha binayı kayıtlarımıza almadan gider kaydı yapılmaktaydı. Oysaki öncelikle binalar hesabı borç, verilen çekler hesabı alacak, daha sonra bütçe gideri hesabı borç, gider yansıtma hesabı alacak çalıştırılarak kayıt yapılmalıdır ki böylelikle ilk olarak binalarımızı kayıt altına almış olalım ve daha sonra giderleştirme kaydını turalım. Bizimde çalışmamız esnasında dikkatimizi çeken bu husus daha sonra yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile düzeltilmiş ve ileride ortaya çıkabilecek sıkıntıların önüne geçilmiştir.

Her ne kadar uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşılsa da , daha etkin bir mali yönetime ve denetime imkan veren ve muhasebe sisteminde köklü değişiklikler içeren tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmiş olması, büyük bir atılımdır. Zaman ilerledikçe gerek yeni muhasebe sistemine uyum sağlanması ve uygulamadaki eksikliklerin giderilmesi, gerekse personelin sistem hakkında bilgi ve birikimlerinin artması, bu sorunları bertaraf edecek ve sistemden beklenen faydalar elde edilecektir

## KAYNAKÇA

ATAMAN, Başak, AKAY, Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’ de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2004,

Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000

COŞKUN, Gülay, **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2000

DİŞLİ, Mustafa, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2004

GÜLŞEN, Hamdi, KARAASLAN, Erkan, KIZILKAYA Eyüp, HASTÜRK, Mesut, KERİMOĞLU, Baki, KULAKSIZ Haydar, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2006

GÜLŞEN, Hamdi, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı: 27, Ocak-Mart 2005, s. 78

KARAASLAN, Erkan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 54, Temmuz-Eylül 2004, s.37

KARAASLAN, Erkan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002, s.25

KARAASLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 15, Ocak-Mart 2002, s.7

KARAASLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-I”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002, s.108

KARAASLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-II”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 18, Ekim-Aralık 2002, s.38

KARAASLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlıkların Kaydedilmesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 31, Ocak-Mart 2006, s.13

KARAASLAN, Erkan, “Devlet Muhasebesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebesinin Nasıl Şekillendiği”, **Seminer Ödevi**, Ankara, s.28

KERİMOĞLU, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz 2002, s.90

KERİMOĞLU, Baki, GÜLŞEN, Hamdi, KARAASLAN, Erkan, KIZILKAYA Eyüp, HASTÜRK, Mesut, KULAKSIZ Haydar, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Ankara, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, 2006

KERİMOĞLU, Baki, GÜLŞEN, Hamdi, KARAASLAN, Erkan, KIZILKAYA Eyüp, HASTÜRK, Mesut, KULAKSIZ Haydar, **Mahalli İdareler İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, 2006

KIZILKAYA, Eyüp, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlıklar Hesabı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002, s.102

KIZILKAYA, Eyüp, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:27, Ocak- Mart 2005, s.78

KOCABAŞ, Bilal “Analitik Bütçe Sınıflandırması,” **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:26, Ekim 2004, s..65

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs 2002

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, , Ankara, 2002

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Kamu Muhasebe Reformu; Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, (Erişim), [www. muhasebat. gov. tr /Reform/](http://www.muhasebat.gov.tr/Reform/),17.07.2007,s.6

ÖRTEN,Remzi, Kaval, Hasan, KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2007

Sayıştay Başkanlığı, **2000 yılı Hazine İşlemleri Raporu**, Ankara, 2001

Sayıştay Başkanlığı, **2005 yılı Hazine İşlemleri Raporu**, Ankara, 2006

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri XI No:25

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2005

SİPAHİ, Barış, YANIK, Serhat, **Devlet Muhasebesi**, Ankara, Nobel Yayınevi,2007

SOYLU, Hülya, “Uluslararası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Yönetiminde Önemi”, **Uzmanlık Tezi**, Mayıs 2004

YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet,Sıtkı, **Kamuda Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine Alınması Gereken Maddi Duran Varlıkların Türleri, Kayda Alınma, Değerleme, Amortisman ve Yeniden Değerleme Usul ve Esasları**, Muhasebat Genel Müdürlüğü Araştırma Raporu, Ankara, 2005

YANIK,S.Sebahat, **Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması**, Doktora Tezi, Ankara, 2000

YILDIRIM, Zuhal, **Devlet Muhasebesi**, 1998

YILDIRIM, Zuhal, ÇETİNKAYA, Özhan, **Devlet Muhasebesi**, Ankara, Ekin Kitapevi, 2006

<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform> Erişim 08.08.2007

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/> Erişim 08.08.2007

<http://www.mukder.org.tr/> Erişim 09.08.2007

<http://www.sgb.gov.tr/maliyederGISi/> Erişim 09.08.2007

<http://www.basbakanlik.gov.tr/> 09.08.2007

**EK : 1**

**(I) SAYILI CETVEL** (Değişik cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad)

**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
- 49) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü
- 51) (Mülga : 16/05/2006 - 5502 S.K./42.mad)

**(II) SAYILI CETVEL** (Değişik cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad)

**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) Ahi Evran Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 57) Kastamonu Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 58) Düzce Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 60) Uşak Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 61) Rize Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 62) Namık Kemal Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 63) Erzincan Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 64) Aksaray Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 65) Giresun Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 66) Hitit Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 67) Bozok Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 68) Adıyaman Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 69) Ordu Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 70) Amasya Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)

#### 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 (Ek : 01/07/2006 - 5538 S.K./19.mad)
- 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) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 30) Kamu Denetçiliği Kurumu (Ek : 28/09/2006 - 5548 S.K/36.mad)

**(III) SAYILI CETVEL** (Değişik cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad)

**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 cetvel: 16/05/2006-5502 S.K./42. mad](#))

**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**

1- Sosyal Güvenlik Kurumu

2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

**EK: 2**

Genel yönetim muhasebesi çerçeve hesap planı aşağıdaki ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur:

**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 (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

**11 Menkul Kıymet ve Varlıklar**

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

**12 Faaliyet Alacakları**

120 Gelirlerden Alacaklar/Alıcılar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

128 Şüpheli Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

**13 Kurum Alacakları**

130 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

**14 Diğer Alacaklar**

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

**15 Stoklar**

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

**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

**17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

**18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

**19 Diğer Dönen Varlıklar**

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar 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 /Alıcılar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

**23 Kurum Alacakları**

230 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

**24 Mali Duran Varlıklar**

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

248 Diğer Mali Duran Varlıklar 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

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

**27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

271 Arama Giderleri Hesabı

277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı

278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

**28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

**29 Diğer Duran Varlıklar**

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

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

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler 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

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

### **33 Emanet Yabancı Kaynaklar**

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

### **34 Alınan Avanslar**

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

### **35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hak edişleri**

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri 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 Taksitlendirilmiş 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

407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

#### **41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar**

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

**42 Faaliyet Borçları**

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

**43 Diğer Borçlar**

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli 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**

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

**52 Yeniden Değerleme Farkları**

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

**54 Yedekler**

540 Yasal Yedekler Hesabı

541 Statü Yedekleri Hesabı

542 Olağanüstü Yedekler Hesabı

548 Diğer Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar 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

**61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları**

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

**63 Gider Hesapları**

630 Giderler Hesabı

**69 Faaliyet Sonuçları**

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

**7 Maliyet Hesapları****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

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler 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

**93 Verilen Garanti Hesapları**

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

İhtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar açmaya, hesapların adlarını ve kodlarını belirlemeye Bakanlık yetkilidir.

**EK: 3**

|                                     | <b>MARDİN KIZILTEPE BELEDİYESİ 2005 YILI HESAP ÖZET CETVELİ</b> |                      |                            |                       |                       |                       | <b>Bütçe Yılı: 2005</b>     |                      |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------------|----------------------|
|                                     | <b>2004 Yılından Devreden</b>                                   |                      | <b>2005 Yılı İşlemleri</b> |                       | <b>TOPLAM</b>         |                       | <b>2006 Yılına Devreden</b> |                      |
| <b>HESABIN ADI</b>                  | <b>Borç Tutarı</b>                                              | <b>Alacak Tutarı</b> | <b>Borç Tutarı</b>         | <b>Alacak Tutarı</b>  | <b>Borç</b>           | <b>Alacak</b>         | <b>Borç Kalanı</b>          | <b>Alacak Kalanı</b> |
| Kasa Hesabı                         | 1.076,00                                                        |                      | 234.008,47                 | 234.806,50            | 235.084,47            | 234.806,50            | 277,97                      |                      |
| Banka Hesabı                        | 26.453,27                                                       |                      | 12.332.757,50              | 12.011.667,91         | 12.359.210,77         | 12.011.667,91         | 347.542,86                  |                      |
| Ödenecek Çekler Hesabı              |                                                                 |                      |                            | 8.185,25              | 0,00                  | 8.185,25              |                             | 8.185,25             |
| Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı  |                                                                 |                      | 2.450,00                   | 2.450,00              | 2.450,00              | 2.450,00              |                             |                      |
| Bütçe Emanetleri Hesabı             |                                                                 | 3.349.740,58         | 2.865.434,39               | 3.717.896,84          | 2.865.434,39          | 7.067.637,42          |                             | 4.202.203,03         |
| Emanetler Hesabı                    |                                                                 | 6.360.710,66         | 687.570,16                 | 3.203.368,59          | 687.570,16            | 9.564.079,25          |                             | 8.876.509,09         |
| Ödenekler Hesabı                    |                                                                 | 11.761.434,43        | 48.779.350,00              | 48.779.350,00         | 48.779.350,00         | 60.540.784,43         |                             | 11.761.434,43        |
| Kullanılacak Ödenekler Hes.         | 11.761.434,43                                                   |                      | 48.779.350,00              | 48.779.350,00         | 60.540.784,43         | 48.779.350,00         | 11.761.434,43               |                      |
| Bütçe Giderleri Hesabı              |                                                                 |                      | 15.648.704,94              |                       | 15.648.704,94         | 0,00                  |                             |                      |
| Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı |                                                                 |                      |                            | 86,00                 | 0,00                  | 86,00                 |                             | 86,00                |
| Bütçe Gelirleri Hesabı              |                                                                 |                      |                            | 12.592.464,37         | 0,00                  | 12.592.464,37         |                             |                      |
| Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hs.    |                                                                 |                      | 8.472,50                   |                       | 8.472,50              | 0,00                  | 8.472,50                    |                      |
| Mahsup Edilebilir Öd. KDV Kar.Hs.   |                                                                 |                      |                            | 8.472,50              | 0,00                  | 8.472,50              |                             | 8.472,50             |
| Genel Sonuç Hesabı                  | 9.682.921,97                                                    |                      |                            |                       | 9.682.921,97          | 0,00                  | 12.739.162,54               |                      |
| <b>GENEL TOPLAM</b>                 | <b>21.471.885,67</b>                                            | <b>21.471.885,67</b> | <b>129.338.097,96</b>      | <b>129.338.097,96</b> | <b>150.809.983,63</b> | <b>150.809.983,63</b> | <b>24.856.890,30</b>        | <b>24.856.890,30</b> |

**EK: 4**

| MAHALLİ İDARELER 2006 YILI KÜMÜLATİF BİLANÇOSU |                                    |                       |                   |                                      |                       |
|------------------------------------------------|------------------------------------|-----------------------|-------------------|--------------------------------------|-----------------------|
| (YTL)                                          |                                    |                       |                   |                                      |                       |
| AKTİF (VARLIKLAR)                              |                                    | TUTAR                 | PASİF (KAYNAKLAR) |                                      | TUTAR                 |
| <b>1</b>                                       | <b>DÖNEN VARLIKLAR</b>             | <b>16.128.825.389</b> | <b>3</b>          | <b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b> | <b>16.520.184.373</b> |
| <b>10</b>                                      | <b>HAZIR DEĞERLER</b>              | <b>4.994.236.400</b>  | <b>30</b>         | <b>KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>   | <b>5.140.894.056</b>  |
| 100                                            | KASA                               | 11.040.948            | 300               | BANKA KREDİLERİ                      | 727.011.583           |
| 101                                            | ALINAN ÇEKLER                      | 3.503.751             | 303               | KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR        | 4.389.891.000         |
| 102                                            | BANKA                              | 5.324.531.904         | 309               | KISA VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR    | 23.991.473            |
| 103                                            | VERİLEN ÇEK. VE GÖND. EMİR. ( - )  | -459.878.229          | <b>31</b>         | <b>KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR</b>  | <b>167.348.307</b>    |
| 104                                            | PROJE ÖZEL HESABI                  | 9.098.794             | 310               | CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR | 167.348.307           |
| 105                                            | DÖVİZ                              | 53.670.018            | <b>32</b>         | <b>FAALİYET BORÇLARI</b>             | <b>5.289.166.685</b>  |
| 106                                            | DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ ( - )      | -101.687              | 320               | BÜTÇE EMANETLERİ                     | 4.261.056.825         |
| 108                                            | DİĞER HAZIR DEĞERLER               | 22.231.924            | 322               | BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR            | 1.028.109.860         |
| 109                                            | BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR | 30.138.978            | <b>33</b>         | <b>EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>      | <b>1.468.321.919</b>  |
| <b>11</b>                                      | <b>MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR</b>  | <b>488.833.638</b>    | 330               | ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR        | 410.269.909           |
| 117                                            | MENKUL VARLIKLAR                   | 15.964.298            | 333               | EMANETLER                            | 1.058.052.010         |

|           |     |                                          |                      |           |                                                                 |                      |
|-----------|-----|------------------------------------------|----------------------|-----------|-----------------------------------------------------------------|----------------------|
|           | 118 | DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR         | 472.869.340          | <b>34</b> | <b>ALINAN AVANSLAR</b>                                          | <b>3.227.609</b>     |
| <b>12</b> |     | <b>FAALİYET ALACAKLARI</b>               | <b>4.371.627.578</b> |           | 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI                                    | 2.969.239            |
|           | 120 | GELİRLERDEN ALACAKLAR                    | 1.568.253.502        |           | 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR                                       | 258.370              |
|           | 121 | GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR            | 2.782.700.557        | <b>36</b> | <b>ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>                             | <b>4.161.109.994</b> |
|           | 122 | GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR | 17.536.652           |           | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR                                    | 816.886.100          |
|           | 126 | VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR           | 3.136.867            |           | 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ                        | 1.164.726.214        |
| <b>13</b> |     | <b>KURUM ALACAKLARI</b>                  | <b>1.698.119.164</b> |           | 362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HES | 197.979.416          |
|           | 132 | KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR     | 598.667.529          |           | 363 KAMU İDARELERİ PAYLARI                                      | 581.422.183          |
|           | 137 | TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI               | 1.099.451.635        |           | 368 VADESİ GEÇMİŞ ERT. VEYA TAK. VERGİ VE DİĞ. YÜKÜMLÜLÜKLER    | 1.400.096.081        |
| <b>14</b> |     | <b>DİĞER ALACAKLAR</b>                   | <b>285.455.934</b>   | <b>37</b> | <b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>                               | <b>51.598.796</b>    |
|           | 140 | KİŞİLERDEN ALACAKLAR                     | 285.455.934          |           | 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI                                   | 28.721.260           |
| <b>15</b> |     | <b>STOKLAR</b>                           | <b>530.151.062</b>   |           | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI                            | 22.877.537           |
|           | 150 | İLK MADDE VE MALZEME                     | 518.305.698          | <b>38</b> | <b>GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>        | <b>238.449.966</b>   |
|           | 153 | TİCARİ MALLAR                            | 2.464.725            |           | 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER                                 | 117.184.514          |
|           | 157 | DİĞER STOKLAR                            | 9.380.639            |           | 381 GİDER TAHAKKUKLARI                                          | 121.265.453          |
| <b>16</b> |     | <b>ÖN ÖDEMELER</b>                       | <b>262.375.387</b>   | <b>39</b> | <b>DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                      | <b>67.041</b>        |
|           | 160 | İŞ AVANS VE KREDİLERİ                    | 14.008.466           |           | 397 SAYIM FAZLALARI                                             | 56.671               |

|    |     |                                                            |                       |    |     |                                                        |                       |
|----|-----|------------------------------------------------------------|-----------------------|----|-----|--------------------------------------------------------|-----------------------|
|    | 161 | PERSONEL AVANSLARI                                         | 10.549.421            |    | 399 | DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR            | 10.369                |
|    | 162 | BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER                               | 138.966.874           |    |     |                                                        |                       |
|    | 164 | AKREDİTİFLER                                               | 4.127.502             | 4  |     | <b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                   | <b>14.357.066.842</b> |
|    | 165 | MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER                | 6.316.376             | 40 |     | <b>UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>                     | <b>11.379.992.176</b> |
|    | 166 | PROJE ÖZEL HESABINDAN VERİLEN AVANS VE AKREDİTİFLER        | 41.991                |    | 400 | BANKA KREDİLERİ                                        | 3.179.022.240         |
|    | 167 | DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI AVANS VE AKREDİFLERİ | 88.364.757            |    | 403 | KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR                          | 7.633.508.000         |
| 18 |     | <b>GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b>   | <b>302.869</b>        |    | 409 | UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR                      | 567.461.936           |
|    | 180 | GELECEK AYLARA AİT GİDERLER                                | 302.869               | 41 |     | <b>UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR</b>                    | <b>2.131.084.821</b>  |
| 19 |     | <b>DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>                               | <b>3.497.723.356</b>  |    | 410 | DIŞ MALİ BORÇLAR                                       | 2.131.084.821         |
|    | 190 | DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ                               | 3.497.630.417         | 43 |     | <b>DİĞER BORÇLAR</b>                                   | <b>408.317.785</b>    |
|    | 197 | SAYIM NOKSANLARI                                           | 92.939                |    | 430 | ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR                          | 68.562.990            |
|    |     |                                                            |                       |    | 438 | KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VE YA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR | 339.754.795           |
| 2  |     | <b>DURAN VARLIKLAR</b>                                     | <b>82.284.313.745</b> | 44 |     | <b>ALINAN AVANSLAR</b>                                 | <b>77.388.086</b>     |
| 21 |     | <b>MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR</b>                          | <b>104.554</b>        |    | 440 | ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI                               | 27.782.653            |
|    | 217 | MENKUL VARLIKLAR                                           | 24.185                |    | 449 | ALINAN DİĞER AVANSLAR                                  | 49.605.433            |
|    | 218 | DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR                           | 80.369                | 47 |     | <b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>                      | <b>194.007.266</b>    |
|    |     |                                                            |                       |    | 472 | KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI                              | 185.313.097           |

|     |                                                       |                 |    |     |                                                    |                |
|-----|-------------------------------------------------------|-----------------|----|-----|----------------------------------------------------|----------------|
| 22  | FAALİYET ALACAKLARI                                   | 131.534.170     |    |     |                                                    |                |
| 220 | GELİRLERDEN ALACAKLAR                                 | 100.822.604     |    | 479 | DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI                   | 8.694.168      |
| 222 | GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR              | 30.711.565      | 48 |     | GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI | 166.276.709    |
| 23  | KURUM ALACAKLARI                                      | 618.261.918     |    | 480 | GELECEK YILLARA AİT GELİRLER                       | 5.631.025      |
| 232 | KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR                  | 618.261.918     |    | 481 | GİDER TAHAKKUKLARI                                 | 160.645.685    |
| 24  | MALİ DURAN VARLIKLAR                                  | 3.320.230.380   |    |     |                                                    |                |
| 240 | MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER                 | 437.309.508     | 5  |     | ÖZ KAYNAKLAR                                       | 67.535.887.918 |
| 241 | MAL VE HİZMET ÜRETEK KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER | 2.882.920.872   | 50 |     | NET DEĞER                                          | 68.686.340.372 |
| 25  | MADDİ DURAN VARLIKLAR                                 | 77.748.312.104  |    | 500 | NET DEĞER                                          | 68.686.340.372 |
| 250 | ARAZİ VE ARSALAR                                      | 39.122.785.030  | 59 |     | DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI                           | -1.150.452.454 |
| 251 | YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ                        | 14.466.591.183  |    | 591 | DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU (-)                  | -1.150.452.454 |
| 252 | BİNALAR                                               | 20.266.580.590  |    |     |                                                    |                |
| 253 | TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR                             | 2.637.431.545   |    |     |                                                    |                |
| 254 | TAŞITLAR                                              | 1.964.061.531   |    |     |                                                    |                |
| 255 | DEMİRBAŞLAR                                           | 1.073.060.178   |    |     |                                                    |                |
| 256 | DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR                           | 40.943.001      |    |     |                                                    |                |
| 257 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ( - )                          | -12.467.837.711 |    |     |                                                    |                |

|           |     |                                                           |                       |  |                       |
|-----------|-----|-----------------------------------------------------------|-----------------------|--|-----------------------|
|           | 258 | YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR                                | 10.575.523.436        |  |                       |
|           | 259 | YATIRIM AVANSLARI                                         | 69.173.321            |  |                       |
| <b>26</b> |     | <b>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>                      | <b>368.345.577</b>    |  |                       |
|           | 260 | HAKLAR                                                    | 92.902.718            |  |                       |
|           | 264 | ÖZEL MALİYETLER                                           | 301.120.288           |  |                       |
|           | 268 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ( - )                              | -25.677.429           |  |                       |
| <b>28</b> |     | <b>GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b> | <b>4.909.533</b>      |  |                       |
|           | 280 | GELECEK YILLARA AİT GİDERLER                              | 4.909.533             |  |                       |
| <b>29</b> |     | <b>DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>                              | <b>92.615.511</b>     |  |                       |
|           | 294 | ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR        | 92.627.042            |  |                       |
|           | 297 | DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR                             | 18.167                |  |                       |
|           | 299 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ( - )                              | -29.698               |  |                       |
|           |     | <b>AKTİF TOPLAMI</b>                                      | <b>98.413.139.134</b> |  | <b>PASİF TOPLAMI</b>  |
|           |     |                                                           |                       |  | <b>98.413.139.134</b> |

**EK:5****2006 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU****KURUMU: İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ**

| HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | GİDERİN<br>TÜRÜ                                   | CARİ YIL (N)<br>YTL | HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | GELİRİN<br>TÜRÜ                   | CARİ YIL (N)<br>YTL   |
|---------------|--------------|------|------|------|---------------------------------------------------|---------------------|---------------|--------------|------|------|------|-----------------------------------|-----------------------|
|               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                                   |                     |               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                   |                       |
| 630           | 1            | 0    | 0    | 0    | Personel Giderleri                                | 47.624.905,27       | 600           | 1            | 0    | 0    | 0    | Vergi Gelirleri                   | 18.723.484,91         |
| 630           | 2            | 0    | 0    | 0    | Sos. Güv. Kur. Devlet Primi Giderleri             | 6.550.567,04        | 600           | 4            | 0    | 0    | 0    | Bağış ve Yardımlar                | 2.057.504,16          |
| 630           | 3            | 0    | 0    | 0    | Mal ve Hizmet Alım Giderleri                      | 122.021.954,28      | 600           | 6            | 0    | 0    | 0    | Mülk ve Teşebbüs Gelirleri        | 674.042.793,86        |
| 630           | 4            | 0    | 0    | 0    | Faiz Giderleri                                    | 2.353.352,35        | 600           | 11           | 0    | 0    | 0    | Değer ve Miktar Değişim Gelirleri | 3.993,87              |
| 630           | 6            | 0    | 0    | 0    | Amortisman Giderleri                              | 247.956.789,57      | 600           | 20           | 0    | 0    | 0    | Diğer Gelirler                    | 3.284.681,83          |
| 630           | 9            | 0    | 0    | 0    | Yapılan Bağış ve Yardımlar                        | 24.571.440,68       |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 10           | 0    | 0    | 0    | Sosyal Risk Ödemeleri                             | 4.471.249,12        |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 11           | 0    | 0    | 0    | Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri             | 220,42              |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 12           | 0    | 0    | 0    | Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler | 95.142,08           |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 20           | 0    | 0    | 0    | Diğer Giderler                                    | 79.192.657,31       |               |              |      |      |      |                                   |                       |
|               |              |      |      |      | Giderler Toplamı                                  | 534.838.278,12      |               |              |      |      |      | Gelirler Toplamı                  | 698.112.458,63        |
|               |              |      |      |      |                                                   |                     |               |              |      |      |      | <b>FAALİYET SONUCU (+/-)</b>      | <b>163.274.180,51</b> |

**EK: 6 2006 YILI BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI TABLOSU****KURUMU: İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ**

| HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | BÜTÇE GİDERİNİN<br>TÜRÜ               | CARİ YIL (N)<br>YTL   | HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | BÜTÇE GELİRİNİN<br>TÜRÜ                               | CARİ YIL (N)<br>YTL   |
|---------------|--------------|------|------|------|---------------------------------------|-----------------------|---------------|--------------|------|------|------|-------------------------------------------------------|-----------------------|
|               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                       |                       |               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                                       |                       |
| 830           | 1            | 0    | 0    | 0    | Personel Giderleri                    | 47.624.905,27         | 800           | 1            | 0    | 0    | 0    | Vergi Gelirleri                                       | 644.310.167,16        |
| 830           | 2            | 0    | 0    | 0    | Sos. Güv. Kur. Devlet Primi Giderleri | 6.550.567,04          | 800           | 2            | 0    | 0    | 0    | Vergi Dış Gelirler                                   | 54.147.113,89         |
| 830           | 3            | 0    | 0    | 0    | Mal ve Hizmet Alımları                | 97.743.387,75         | 800           | 3            | 0    | 0    | 0    | Sermaye Gelirleri                                     | 2.884.861,85          |
| 830           | 4            | 0    | 0    | 0    | Faiz Giderleri                        | 2.353.352,35          | 800           | 4            | 0    | 0    | 0    | Alınan Bağış ve Yardımlar                             | 3.138.143,61          |
| 830           | 5            | 0    | 0    | 0    | Cari Transferler                      | 102.759.405,57        |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
| 830           | 6            | 0    | 0    | 0    | Sermaye Giderleri                     | 206.345.553,87        |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
| 830           | 7            | 0    | 0    | 0    | Sermaye Transferleri                  | 2.000.000,00          |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
| 830           | 8            | 0    | 0    | 0    | Borç Verme                            | 95.947.839,50         |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
|               |              |      |      |      | <b>Bütçe Giderleri Toplamı (A)</b>    | <b>561.325.011,35</b> |               |              |      |      |      | <b>Bütçe Gelir Toplamı (B)</b>                        | <b>704.480.286,51</b> |
|               |              |      |      |      |                                       |                       | 810           | 1            | 0    | 0    | 0    | Vergi Gelirlerinden Ret ve İadeler                    | 616.572,49            |
|               |              |      |      |      |                                       |                       | 810           | 2            | 0    | 0    | 0    | Vergi Dış Gelirlerden Ret ve İadeler                 | 80.164,18             |
|               |              |      |      |      |                                       |                       | 810           | 4            | 0    | 0    | 0    | Alınan Bağış ve Yardımlardan Ret ve İadeler           | 1.035.408,27          |
|               |              |      |      |      |                                       |                       |               |              |      |      |      | <b>Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Toplamı (C)</b> | <b>1.732.144,94</b>   |
|               |              |      |      |      |                                       |                       |               |              |      |      |      | <b>Net Bütçe Geliri D = (B-C)</b>                     | <b>702.748.141,57</b> |
|               |              |      |      |      |                                       |                       |               |              |      |      |      | <b>Bütçe Gelir-Gider Farkı (A-D)</b>                  | <b>141.423.130,22</b> |

## ÖZET

GÜL, Hüseyin Engin, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Yüksek Lisans, Ankara, 2008

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2006 yılında tüm maddeleriyle yürürlüğe girmesiyle birlikte mali sistemin bir çok alanında değişim meydana gelmiştir. Bunun en önemli ayaklarından biri de nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmesidir. 1995 yılında ilk çalışmalarına başlanan ve 2006 yılında tüm idarelerde uygulanmaya başlanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin mali sisteme ne gibi bir yarar sağladığı, ne gibi eksiklikleri olduğu ve uygulamada karşılaşılan sorunların tespiti amaçlanarak bu tez çalışması yapılmıştır. Bu amaçla devlet muhasebesinde uygulanan kayıt yöntemleri incelenerek Türkiye’ de uygulanmış olan nakit esaslı devlet muhasebesinin yarattığı sorunlar ele alınmış ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmesiyle birlikte muhasebe sisteminde ortaya çıkan değişim ve yenilikler incelenmiştir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ayrıca ele alınarak incelenmiştir. Sonuç olarak devlet muhasebesinde köklü değişiklikler öngören ve uygulamaya yeni başlanan bir muhasebe sisteminde sorunlarla karşılaşılması kaçınılmazdır. Zaman içerisinde bu sorunların aşılacağı ve daha etkin bir mali yönetimin sağlanacağı kanaatindeyim

### Anahtar Sözcükler

1. Devlet Muhasebesi
2. Nakit Esası
3. Tahakkuk Esası
4. Mali Tablolar
5. Mali Saydamlık

## **ABSTRACT**

GÜL, Hüseyin Engin, The Renewals Of The Accrual Basis Public Sector Account And Its Impacts To The Account Applications, Graduate Study, Ankara, 2008

In 2006, having entered into force, The Public Financial Management and Control Law completely with its all articles, there have been changes in many fields of financial system. One of the most important changes is the transformation of the public sector account from the cash basis to the accrual basis. The aim of this thesis is to explain the accrual system's benefits to the financial system and its deficiencies and the problems can be encountered in the implementation of the accrual system of which workings was started in 1995 and have been in rule in all public sector entities since 2006.

For this purpose, analysing the recognition methods in the public sector account, the problems growing out of the cash basis public sector account were studied and innovations and changes in the implementation of accrual basis public sector account were analysed. The problems in the application of accrual basis public sector account are studied separately.

In conclusion, it's inevitable to encounter the problems in the implementation of a new account system while making structural changes in the public sector account. My opinion is that these problems will be passed and a more effective financial management will be formed in the course of time.

### **Key Words:**

1. Public Sector Account
2. Cash Basis
3. Accrual Basis
4. Financial Statements
5. Financial Transparency

**EK : 1**

**(I) SAYILI CETVEL** (Değişik cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad)

**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
- 49) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü
- 51) (Mülga : 16/05/2006 - 5502 S.K./42.mad)

**(II) SAYILI CETVEL** (Değişik cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad)

**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) Ahi Evran Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 57) Kastamonu Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 58) Düzce Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 60) Uşak Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 61) Rize Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 62) Namık Kemal Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 63) Erzincan Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 64) Aksaray Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 65) Giresun Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 66) Hitit Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 67) Bozok Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 68) Adıyaman Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 69) Ordu Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)
- 70) Amasya Üniversitesi (Ek: 01/03/2006-5467 S.K./5.mad)

#### 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 (Ek : 01/07/2006 - 5538 S.K./19.mad)
- 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) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 30) Kamu Denetçiliği Kurumu (Ek : 28/09/2006 - 5548 S.K/36.mad)

**(III) SAYILI CETVEL** (Değişik cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad)

**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 cetvel: 16/05/2006-5502 S.K./42. mad](#))

**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**

1- Sosyal Güvenlik Kurumu

2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

**EK: 2**

Genel yönetim muhasebesi çerçeve hesap planı aşağıdaki ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur:

**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 (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

**11 Menkul Kıymet ve Varlıklar**

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

## **12 Faaliyet Alacakları**

120 Gelirlerden Alacaklar/Alıcılar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

128 Şüpheli Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

## **13 Kurum Alacakları**

130 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

## **14 Diğer Alacaklar**

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

## **15 Stoklar**

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

## **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

## **17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

## **18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

## **19 Diğer Dönen Varlıklar**

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar 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 /Alıcılar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

## **23 Kurum Alacakları**

230 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

## **24 Mali Duran Varlıklar**

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

248 Diğer Mali Duran Varlıklar 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

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

## **27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

271 Arama Giderleri Hesabı

277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı

278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

## **28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

## **29 Diğer Duran Varlıklar**

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

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

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler 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

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

### **33 Emanet Yabancı Kaynaklar**

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

### **34 Alınan Avanslar**

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

### **35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hak edişleri**

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri 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 Taksitlendirilmiş 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

407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

#### **41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar**

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

## **42 Faaliyet Borçları**

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

## **43 Diğer Borçlar**

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli 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**

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

**52 Yeniden Değerleme Farkları**

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

**54 Yedekler**

540 Yasal Yedekler Hesabı

541 Statü Yedekleri Hesabı

542 Olağanüstü Yedekler Hesabı

548 Diğer Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar 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

**61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları**

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

**63 Gider Hesapları**

630 Giderler Hesabı

## **69 Faaliyet Sonuçları**

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

## **7 Maliyet Hesapları**

### **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

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler 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

**93 Verilen Garanti Hesapları**

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

İhtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar açmaya, hesapların adlarını ve kodlarını belirlemeye Bakanlık yetkilidir.

**EK: 3**

|                                     | <b>MARDİN KIZILTEPE BELEDİYESİ 2005 YILI HESAP ÖZET CETVELİ</b> |                      |                            |                       |                       |                       | <b>Bütçe Yılı: 2005</b>     |                      |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------------|----------------------|
|                                     | <b>2004 Yılından Devreden</b>                                   |                      | <b>2005 Yılı İşlemleri</b> |                       | <b>TOPLAM</b>         |                       | <b>2006 Yılına Devreden</b> |                      |
| <b>HESABIN ADI</b>                  | <b>Borç Tutarı</b>                                              | <b>Alacak Tutarı</b> | <b>Borç Tutarı</b>         | <b>Alacak Tutarı</b>  | <b>Borç</b>           | <b>Alacak</b>         | <b>Borç Kalanı</b>          | <b>Alacak Kalanı</b> |
| Kasa Hesabı                         | 1.076,00                                                        |                      | 234.008,47                 | 234.806,50            | 235.084,47            | 234.806,50            | 277,97                      |                      |
| Banka Hesabı                        | 26.453,27                                                       |                      | 12.332.757,50              | 12.011.667,91         | 12.359.210,77         | 12.011.667,91         | 347.542,86                  |                      |
| Ödenecek Çekler Hesabı              |                                                                 |                      |                            | 8.185,25              | 0,00                  | 8.185,25              |                             | 8.185,25             |
| Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı  |                                                                 |                      | 2.450,00                   | 2.450,00              | 2.450,00              | 2.450,00              |                             |                      |
| Bütçe Emanetleri Hesabı             |                                                                 | 3.349.740,58         | 2.865.434,39               | 3.717.896,84          | 2.865.434,39          | 7.067.637,42          |                             | 4.202.203,03         |
| Emanetler Hesabı                    |                                                                 | 6.360.710,66         | 687.570,16                 | 3.203.368,59          | 687.570,16            | 9.564.079,25          |                             | 8.876.509,09         |
| Ödenekler Hesabı                    |                                                                 | 11.761.434,43        | 48.779.350,00              | 48.779.350,00         | 48.779.350,00         | 60.540.784,43         |                             | 11.761.434,43        |
| Kullanılacak Ödenekler Hes.         | 11.761.434,43                                                   |                      | 48.779.350,00              | 48.779.350,00         | 60.540.784,43         | 48.779.350,00         | 11.761.434,43               |                      |
| Bütçe Giderleri Hesabı              |                                                                 |                      | 15.648.704,94              |                       | 15.648.704,94         | 0,00                  |                             |                      |
| Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı |                                                                 |                      |                            | 86,00                 | 0,00                  | 86,00                 |                             | 86,00                |
| Bütçe Gelirleri Hesabı              |                                                                 |                      |                            | 12.592.464,37         | 0,00                  | 12.592.464,37         |                             |                      |
| Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hs.    |                                                                 |                      | 8.472,50                   |                       | 8.472,50              | 0,00                  | 8.472,50                    |                      |
| Mahsup Edilebilir Öd. KDV Kar.Hs.   |                                                                 |                      |                            | 8.472,50              | 0,00                  | 8.472,50              |                             | 8.472,50             |
| Genel Sonuç Hesabı                  | 9.682.921,97                                                    |                      |                            |                       | 9.682.921,97          | 0,00                  | 12.739.162,54               |                      |
| <b>GENEL TOPLAM</b>                 | <b>21.471.885,67</b>                                            | <b>21.471.885,67</b> | <b>129.338.097,96</b>      | <b>129.338.097,96</b> | <b>150.809.983,63</b> | <b>150.809.983,63</b> | <b>24.856.890,30</b>        | <b>24.856.890,30</b> |

**EK: 4**

| MAHALLİ İDARELER 2006 YILI KÜMÜLATİF BİLANÇOSU |                                    |                       |                   |                                      |                       |
|------------------------------------------------|------------------------------------|-----------------------|-------------------|--------------------------------------|-----------------------|
| (YTL)                                          |                                    |                       |                   |                                      |                       |
| AKTİF (VARLIKLAR)                              |                                    | TUTAR                 | PASİF (KAYNAKLAR) |                                      | TUTAR                 |
| <b>1</b>                                       | <b>DÖNEN VARLIKLAR</b>             | <b>16.128.825.389</b> | <b>3</b>          | <b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b> | <b>16.520.184.373</b> |
| <b>10</b>                                      | <b>HAZIR DEĞERLER</b>              | <b>4.994.236.400</b>  | <b>30</b>         | <b>KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>   | <b>5.140.894.056</b>  |
| 100                                            | KASA                               | 11.040.948            | 300               | BANKA KREDİLERİ                      | 727.011.583           |
| 101                                            | ALINAN ÇEKLER                      | 3.503.751             | 303               | KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR        | 4.389.891.000         |
| 102                                            | BANKA                              | 5.324.531.904         | 309               | KISA VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR    | 23.991.473            |
| 103                                            | VERİLEN ÇEK. VE GÖND. EMİR. ( - )  | -459.878.229          | <b>31</b>         | <b>KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR</b>  | <b>167.348.307</b>    |
| 104                                            | PROJE ÖZEL HESABI                  | 9.098.794             | 310               | CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR | 167.348.307           |
| 105                                            | DÖVİZ                              | 53.670.018            | <b>32</b>         | <b>FAALİYET BORÇLARI</b>             | <b>5.289.166.685</b>  |
| 106                                            | DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ ( - )      | -101.687              | 320               | BÜTÇE EMANETLERİ                     | 4.261.056.825         |
| 108                                            | DİĞER HAZIR DEĞERLER               | 22.231.924            | 322               | BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR            | 1.028.109.860         |
| 109                                            | BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR | 30.138.978            | <b>33</b>         | <b>EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>      | <b>1.468.321.919</b>  |
| <b>11</b>                                      | <b>MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR</b>  | <b>488.833.638</b>    | 330               | ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR        | 410.269.909           |
| 117                                            | MENKUL VARLIKLAR                   | 15.964.298            | 333               | EMANETLER                            | 1.058.052.010         |

|           |     |                                          |                      |           |                                                                 |                      |
|-----------|-----|------------------------------------------|----------------------|-----------|-----------------------------------------------------------------|----------------------|
|           | 118 | DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR         | 472.869.340          | <b>34</b> | <b>ALINAN AVANSLAR</b>                                          | <b>3.227.609</b>     |
| <b>12</b> |     | <b>FAALİYET ALACAKLARI</b>               | <b>4.371.627.578</b> |           | 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI                                    | 2.969.239            |
|           | 120 | GELİRLERDEN ALACAKLAR                    | 1.568.253.502        |           | 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR                                       | 258.370              |
|           | 121 | GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR            | 2.782.700.557        | <b>36</b> | <b>ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>                             | <b>4.161.109.994</b> |
|           | 122 | GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR | 17.536.652           |           | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR                                    | 816.886.100          |
|           | 126 | VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR           | 3.136.867            |           | 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ                        | 1.164.726.214        |
| <b>13</b> |     | <b>KURUM ALACAKLARI</b>                  | <b>1.698.119.164</b> |           | 362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HES | 197.979.416          |
|           | 132 | KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR     | 598.667.529          |           | 363 KAMU İDARELERİ PAYLARI                                      | 581.422.183          |
|           | 137 | TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI               | 1.099.451.635        |           | 368 VADESİ GEÇMİŞ ERT. VEYA TAK. VERGİ VE DİĞ. YÜKÜMLÜLÜKLER    | 1.400.096.081        |
| <b>14</b> |     | <b>DİĞER ALACAKLAR</b>                   | <b>285.455.934</b>   | <b>37</b> | <b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>                               | <b>51.598.796</b>    |
|           | 140 | KİŞİLERDEN ALACAKLAR                     | 285.455.934          |           | 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI                                   | 28.721.260           |
| <b>15</b> |     | <b>STOKLAR</b>                           | <b>530.151.062</b>   |           | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI                            | 22.877.537           |
|           | 150 | İLK MADDE VE MALZEME                     | 518.305.698          | <b>38</b> | <b>GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>        | <b>238.449.966</b>   |
|           | 153 | TİCARİ MALLAR                            | 2.464.725            |           | 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER                                 | 117.184.514          |
|           | 157 | DİĞER STOKLAR                            | 9.380.639            |           | 381 GİDER TAHAKKUKLARI                                          | 121.265.453          |
| <b>16</b> |     | <b>ÖN ÖDEMELER</b>                       | <b>262.375.387</b>   | <b>39</b> | <b>DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                      | <b>67.041</b>        |
|           | 160 | İŞ AVANS VE KREDİLERİ                    | 14.008.466           |           | 397 SAYIM FAZLALARI                                             | 56.671               |

|    |     |                                                            |                       |    |     |                                                        |                       |
|----|-----|------------------------------------------------------------|-----------------------|----|-----|--------------------------------------------------------|-----------------------|
|    | 161 | PERSONEL AVANSLARI                                         | 10.549.421            |    | 399 | DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR            | 10.369                |
|    | 162 | BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER                               | 138.966.874           |    |     |                                                        |                       |
|    | 164 | AKREDİTİFLER                                               | 4.127.502             | 4  |     | <b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                   | <b>14.357.066.842</b> |
|    | 165 | MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER                | 6.316.376             | 40 |     | <b>UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>                     | <b>11.379.992.176</b> |
|    | 166 | PROJE ÖZEL HESABINDAN VERİLEN AVANS VE AKREDİTİFLER        | 41.991                |    | 400 | BANKA KREDİLERİ                                        | 3.179.022.240         |
|    | 167 | DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI AVANS VE AKREDİFLERİ | 88.364.757            |    | 403 | KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR                          | 7.633.508.000         |
| 18 |     | <b>GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b>   | <b>302.869</b>        |    | 409 | UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR                      | 567.461.936           |
|    | 180 | GELECEK AYLARA AİT GİDERLER                                | 302.869               | 41 |     | <b>UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR</b>                    | <b>2.131.084.821</b>  |
| 19 |     | <b>DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>                               | <b>3.497.723.356</b>  |    | 410 | DIŞ MALİ BORÇLAR                                       | 2.131.084.821         |
|    | 190 | DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ                               | 3.497.630.417         | 43 |     | <b>DİĞER BORÇLAR</b>                                   | <b>408.317.785</b>    |
|    | 197 | SAYIM NOKSANLARI                                           | 92.939                |    | 430 | ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR                          | 68.562.990            |
|    |     |                                                            |                       |    | 438 | KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VE YA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR | 339.754.795           |
| 2  |     | <b>DURAN VARLIKLAR</b>                                     | <b>82.284.313.745</b> | 44 |     | <b>ALINAN AVANSLAR</b>                                 | <b>77.388.086</b>     |
| 21 |     | <b>MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR</b>                          | <b>104.554</b>        |    | 440 | ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI                               | 27.782.653            |
|    | 217 | MENKUL VARLIKLAR                                           | 24.185                |    | 449 | ALINAN DİĞER AVANSLAR                                  | 49.605.433            |
|    | 218 | DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR                           | 80.369                | 47 |     | <b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>                      | <b>194.007.266</b>    |
|    |     |                                                            |                       |    | 472 | KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI                              | 185.313.097           |

|     |                                                       |                 |    |     |                                                    |                |
|-----|-------------------------------------------------------|-----------------|----|-----|----------------------------------------------------|----------------|
| 22  | FAALİYET ALACAKLARI                                   | 131.534.170     |    |     |                                                    |                |
| 220 | GELİRLERDEN ALACAKLAR                                 | 100.822.604     |    | 479 | DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI                   | 8.694.168      |
| 222 | GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR              | 30.711.565      | 48 |     | GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI | 166.276.709    |
| 23  | KURUM ALACAKLARI                                      | 618.261.918     |    | 480 | GELECEK YILLARA AİT GELİRLER                       | 5.631.025      |
| 232 | KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR                  | 618.261.918     |    | 481 | GİDER TAHAKKUKLARI                                 | 160.645.685    |
| 24  | MALİ DURAN VARLIKLAR                                  | 3.320.230.380   |    |     |                                                    |                |
| 240 | MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER                 | 437.309.508     | 5  |     | ÖZ KAYNAKLAR                                       | 67.535.887.918 |
| 241 | MAL VE HİZMET ÜRETEK KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER | 2.882.920.872   | 50 |     | NET DEĞER                                          | 68.686.340.372 |
| 25  | MADDİ DURAN VARLIKLAR                                 | 77.748.312.104  |    | 500 | NET DEĞER                                          | 68.686.340.372 |
| 250 | ARAZİ VE ARSALAR                                      | 39.122.785.030  | 59 |     | DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI                           | -1.150.452.454 |
| 251 | YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ                        | 14.466.591.183  |    | 591 | DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU (-)                  | -1.150.452.454 |
| 252 | BİNALAR                                               | 20.266.580.590  |    |     |                                                    |                |
| 253 | TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR                             | 2.637.431.545   |    |     |                                                    |                |
| 254 | TAŞITLAR                                              | 1.964.061.531   |    |     |                                                    |                |
| 255 | DEMİRBAŞLAR                                           | 1.073.060.178   |    |     |                                                    |                |
| 256 | DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR                           | 40.943.001      |    |     |                                                    |                |
| 257 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ( - )                          | -12.467.837.711 |    |     |                                                    |                |

|           |     |                                                           |                       |  |                       |
|-----------|-----|-----------------------------------------------------------|-----------------------|--|-----------------------|
|           | 258 | YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR                                | 10.575.523.436        |  |                       |
|           | 259 | YATIRIM AVANSLARI                                         | 69.173.321            |  |                       |
| <b>26</b> |     | <b>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>                      | <b>368.345.577</b>    |  |                       |
|           | 260 | HAKLAR                                                    | 92.902.718            |  |                       |
|           | 264 | ÖZEL MALİYETLER                                           | 301.120.288           |  |                       |
|           | 268 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ( - )                              | -25.677.429           |  |                       |
| <b>28</b> |     | <b>GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b> | <b>4.909.533</b>      |  |                       |
|           | 280 | GELECEK YILLARA AİT GİDERLER                              | 4.909.533             |  |                       |
| <b>29</b> |     | <b>DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>                              | <b>92.615.511</b>     |  |                       |
|           | 294 | ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR        | 92.627.042            |  |                       |
|           | 297 | DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR                             | 18.167                |  |                       |
|           | 299 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ( - )                              | -29.698               |  |                       |
|           |     | <b>AKTİF TOPLAMI</b>                                      | <b>98.413.139.134</b> |  | <b>PASİF TOPLAMI</b>  |
|           |     |                                                           |                       |  | <b>98.413.139.134</b> |

**EK:5****2006 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU****KURUMU: İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ**

| HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | GİDERİN<br>TÜRÜ                                   | CARİ YIL (N)<br>YTL | HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | GELİRİN<br>TÜRÜ                   | CARİ YIL (N)<br>YTL   |
|---------------|--------------|------|------|------|---------------------------------------------------|---------------------|---------------|--------------|------|------|------|-----------------------------------|-----------------------|
|               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                                   |                     |               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                   |                       |
| 630           | 1            | 0    | 0    | 0    | Personel Giderleri                                | 47.624.905,27       | 600           | 1            | 0    | 0    | 0    | Vergi Gelirleri                   | 18.723.484,91         |
| 630           | 2            | 0    | 0    | 0    | Sos. Güv. Kur. Devlet Primi Giderleri             | 6.550.567,04        | 600           | 4            | 0    | 0    | 0    | Bağış ve Yardımlar                | 2.057.504,16          |
| 630           | 3            | 0    | 0    | 0    | Mal ve Hizmet Alım Giderleri                      | 122.021.954,28      | 600           | 6            | 0    | 0    | 0    | Mülk ve Teşebbüs Gelirleri        | 674.042.793,86        |
| 630           | 4            | 0    | 0    | 0    | Faiz Giderleri                                    | 2.353.352,35        | 600           | 11           | 0    | 0    | 0    | Değer ve Miktar Değişim Gelirleri | 3.993,87              |
| 630           | 6            | 0    | 0    | 0    | Amortisman Giderleri                              | 247.956.789,57      | 600           | 20           | 0    | 0    | 0    | Diğer Gelirler                    | 3.284.681,83          |
| 630           | 9            | 0    | 0    | 0    | Yapılan Bağış ve Yardımlar                        | 24.571.440,68       |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 10           | 0    | 0    | 0    | Sosyal Risk Ödemeleri                             | 4.471.249,12        |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 11           | 0    | 0    | 0    | Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri             | 220,42              |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 12           | 0    | 0    | 0    | Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler | 95.142,08           |               |              |      |      |      |                                   |                       |
| 630           | 20           | 0    | 0    | 0    | Diğer Giderler                                    | 79.192.657,31       |               |              |      |      |      |                                   |                       |
|               |              |      |      |      | Giderler Toplamı                                  | 534.838.278,12      |               |              |      |      |      | Gelirler Toplamı                  | 698.112.458,63        |
|               |              |      |      |      |                                                   |                     |               |              |      |      |      | <b>FAALİYET SONUCU (+/-)</b>      | <b>163.274.180,51</b> |

**EK: 6 2006 YILI BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI TABLOSU****KURUMU: İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ**

| HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | BÜTÇE GİDERİNİN<br>TÜRÜ               | CARİ YIL (N)<br>YTL   | HESAP<br>KODU | EKONOMİK KOD |      |      |      | BÜTÇE GELİRİNİN<br>TÜRÜ                               | CARİ YIL (N)<br>YTL   |
|---------------|--------------|------|------|------|---------------------------------------|-----------------------|---------------|--------------|------|------|------|-------------------------------------------------------|-----------------------|
|               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                       |                       |               | KOD1         | KOD2 | KOD3 | KOD4 |                                                       |                       |
| 830           | 1            | 0    | 0    | 0    | Personel Giderleri                    | 47.624.905,27         | 800           | 1            | 0    | 0    | 0    | Vergi Gelirleri                                       | 644.310.167,16        |
| 830           | 2            | 0    | 0    | 0    | Sos. Güv. Kur. Devlet Primi Giderleri | 6.550.567,04          | 800           | 2            | 0    | 0    | 0    | Vergi Dış Gelirler                                   | 54.147.113,89         |
| 830           | 3            | 0    | 0    | 0    | Mal ve Hizmet Alımları                | 97.743.387,75         | 800           | 3            | 0    | 0    | 0    | Sermaye Gelirleri                                     | 2.884.861,85          |
| 830           | 4            | 0    | 0    | 0    | Faiz Giderleri                        | 2.353.352,35          | 800           | 4            | 0    | 0    | 0    | Alınan Bağış ve Yardımlar                             | 3.138.143,61          |
| 830           | 5            | 0    | 0    | 0    | Cari Transferler                      | 102.759.405,57        |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
| 830           | 6            | 0    | 0    | 0    | Sermaye Giderleri                     | 206.345.553,87        |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
| 830           | 7            | 0    | 0    | 0    | Sermaye Transferleri                  | 2.000.000,00          |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
| 830           | 8            | 0    | 0    | 0    | Borç Verme                            | 95.947.839,50         |               |              |      |      |      |                                                       |                       |
|               |              |      |      |      | <b>Bütçe Giderleri Toplamı (A)</b>    | <b>561.325.011,35</b> |               |              |      |      |      | <b>Bütçe Gelir Toplamı (B)</b>                        | <b>704.480.286,51</b> |
|               |              |      |      |      |                                       |                       | 810           | 1            | 0    | 0    | 0    | Vergi Gelirlerinden Ret ve İadeler                    | 616.572,49            |
|               |              |      |      |      |                                       |                       | 810           | 2            | 0    | 0    | 0    | Vergi Dış Gelirlerden Ret ve İadeler                 | 80.164,18             |
|               |              |      |      |      |                                       |                       | 810           | 4            | 0    | 0    | 0    | Alınan Bağış ve Yardımlardan Ret ve İadeler           | 1.035.408,27          |
|               |              |      |      |      |                                       |                       |               |              |      |      |      | <b>Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Toplamı (C)</b> | <b>1.732.144,94</b>   |
|               |              |      |      |      |                                       |                       |               |              |      |      |      | <b>Net Bütçe Geliri D = (B-C)</b>                     | <b>702.748.141,57</b> |
|               |              |      |      |      |                                       |                       |               |              |      |      |      | <b>Bütçe Gelir-Gider Farkı (A-D)</b>                  | <b>141.423.130,22</b> |

