

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

Şeyda GÜR TAFLAN

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN BİLGİ
SİSTEMİ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA**

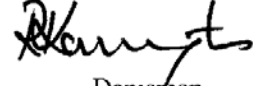
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU**

Erzurum – 2008

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

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



Danışman

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU



Doç. Dr. Turan ÖNDEŞ



Jüri

Yrd. Doç. Dr. Hayati AKSU

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. 03.07.2008

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Vahdettin BAŞCI

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZET.....	V
ABSTRACT	VI
TEŞEKKÜR	VII
TABLolar LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM**1. GENEL OLARAK MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE DEVLET**

MUHASEBESİ	3
1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi	3
1.1.1. Sistem kavramı ve tanımı	3
1.1.2. Muhasebe bilgi sisteminin tanımı ve kapsamı	4
1.1.2.1. Finansal muhasebe bilgi sistemi	6
1.1.2.2. Maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi	6
1.1.3. Yönetim bilgi sistemi	9
1.2. Devlet Muhasebesi	10
1.2.1. Devlet muhasebesinin tanımı	10
1.2.2. Devlet muhasebesinin amacı	11
1.2.3. Devlet muhasebesinde yaklaşımlar	13
1.2.3.1. Klasik görüş	13
1.2.3.2. Modern görüş	14
1.2.4. Devlet muhasebesi sistemleri	16
1.2.4.1. Kameral muhasebe sistemi	16
1.2.4.1.1. Eski kameral muhasebe sistemi	17
1.2.4.1.2. Yeni kameral muhasebe sistemi	17
1.2.4.2. Schneider muhasebe sistemi	18
1.2.4.3. Constante muhasebe sistemi	18
1.2.4.4. Logismografi muhasebe sistemi	19
1.2.5. Devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemler	20

1.2.5.1. Nakit esaslı devlet muhasebesi.....	20
1.2.5.2. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi	22
1.2.5.3. Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi.....	23
1.2.5.4. Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi	24
1.2.6. Devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki farklar	24

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ 26

2.1. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	26
2.2. Ülkemizde Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçilmesini Zorlayan Nedenler.....	31
2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Yapılan Yenilikler.....	34
2.3.1. Devlet muhasebesinin kapsamı	34
2.3.2. Devlet muhasebesinde kayıtlarda tahakkuk esasına geçilmesi	34
2.3.3. Devletin tüm mali faaliyetlerinin kayıt altına alınması.....	35
2.3.4. Devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi	36
2.3.5. Ödenek, nakit planlaması ve bütçe hazırlanmasına destek sağlaması	38
2.3.6. Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında yer alması.....	39
2.3.7. Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilmesi..	39
2.3.8. Vergi harcamalarının raporlanması.....	39
2.3.9. Dönem ayırıcı hesapların kullanılması.....	40
2.3.10. Devlet muhasebesinde süreklilik.....	40
2.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Saydamlığa ve Hesap Verme Sorumluluğuna Katkısı.....	41
2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemimiz	43
2.6. Türkiye’de Uygulanan Devlet Muhasebesinin Hukuki Dayanaklar	48
2.7. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Kapsamı	48
2.8. Devlet Muhasebe Sistemimizde Muhasebeleştirme Belgeleri.....	50
2.9. Devlet Muhasebe Sistemimizde Kullanılacak Defterler ve Düzenlenmesi Gereken Raporlar	53
2.10. Devlet Muhasebe Sistemimizde Hesap Planı.....	55

III

2.11. Devlet Muhasebe Sistemimiz ve Muhasebe Temel Kavramları	57
2.12. Devlet Muhasebe İlkeleri	58
2.12.1. Faaliyet sonuçları ilkeleri	59
2.12.2. Bütçe uygulama sonuçları tablosu ilkeleri	59
2.12.3. Bilanço ilkeleri	60
2.12.3.1. Varlıklara ilişkin ilkeler	61
2.12.3.2. Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler	62
2.12.3.3. Öz kaynaklara ilişkin ilkeler	63
2.12.3.4. Nazım hesaplara ilişkin ilkeler	64
2.13. Devlet Muhasebesi Standartları	64
2.13.1. Muhasebe işlemi	64
2.13.2. Muhasebe kayıt standartları	65
2.13.2.1. Çift taraflı kayıt sistemi	65
2.13.2.2. Kayıt zamanı	65
2.13.2.3. Kayıt düzeni	65
2.13.2.4. İşlemlerin belgeye dayanması	65
2.13.3. Varlıkların sınıflandırılması	66
2.13.3.1. Mali varlıklar	66
2.13.3.2. Mali olmayan varlıklar	66
2.13.4. Maddi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin standartlar	66
2.13.4.1. Maddi duran varlıklar	66
2.13.4.1.1. Amortisman ve tükenme payı	67
2.13.4.1.2. Yeniden değerlendirme	68
2.13.4.2. Maddi olmayan duran varlıklar	68
2.13.5. Yabancı para cinsinden yapılan işlemler	69
2.13.6. Emanet hesapları	69
2.13.7. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. AĞRI DEFTERDARLIĞI HAMUR MALMÜDÜRLÜĞÜNDE TAHAKKUK

ESASLI DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMASI

70

3.1. Araştırmanın Amacı

70

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	70
3.3. Araştırmanın Metodolojisi	71
3.4. Hamur Malmüdürlüğü'ne Ait Aralık Ayı İşlemleri	71
3.5. Hamur Malmüdürlüğünde Nakit ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	98
SONUÇ	100
KAYNAKLAR	105
ÖZGEÇMİŞ.....	108
EKLER	
EK.1: Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Muhasebesi Hesap Planı	109
EK.2: 5018 Sayılı Kanuna Ekli (I), (II), (III) ve (IV) Sayılı Cetveller	119

ÖZET**YÜKSEK LİSANS TEZİ****TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN BİLGİ SİSTEMİ OLARAK
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA****Şeyda GÜR TAFLAN****Danışman: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****2008, Sayfa: 125****Jüri: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****Doç Dr. Turan ÖNDEŞ****Yrd. Doç. Dr. Hayati AKSU**

Yakın bir tarihe kadar tamamen bütçe işlemlerinin kaydedildiği devlet muhasebesinde muhasebe sisteminden beklenen veriler ve bu verilere göre hazırlanan raporlar üretilmemiştir. Toplumun ihtiyaçlarını karşılayıp, refah düzeyini en üst seviyeye çıkarmayı hedefleyen modern devletin toplum ihtiyaçlarını karşılamada kullandığı en önemli kaynağı, vatandaşlardan topladığı vergiler olup finansman kaynağı olan topluma karşı sorumluluğu vardır. Ayrıca günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu idarelerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Böylece tüm devletin mali işlemlerinin tespiti, kaydı ve raporlanması, yani devlet muhasebesinin gelişimi kaçınılmaz olmuştur.

Bu çalışmanın teorik bölümünde, muhasebe bilgi sistemi, devlet muhasebesi sistemleri, ülkemizde tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile yapılan yenilikler ve ülkemizde uygulanan devlet muhasebe sistemi hakkında bilgi verilmiştir. Ağrı Defterdarlığı Hamur Malmüdürlüğündeki muhasebe kayıtlarının yer aldığı uygulamada her geçen gün daha da geliştirilen devlet muhasebe sistemimiz ile bütçe odaklı muhasebe sisteminin dışına çıkıldığı, bütçe tarafından kavranamayan, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, devletin muhtemel yükümlülüklerinin, kısacası tüm mali işlemlerinin muhasebeleştirildiği ve mali tabloların hazırlanabildiği görülmektedir.

ABSTRACT**MASTER THESIS****THE EVOLUTION OF THE ASSESMENT BASED GOVERNMENTAL
ACCOUNTING AS INFORMATION SYSTEM AND AN APPLICATION****Şeyda GÜR TAFLAN****Supervisor: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****2008, Page: 125****Jury: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****Assoc. Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ****Assist. Prof. Dr. Hayati AKSU**

Until recently in state accounting in which all budget transactions are registered data expected from accounting system and reports prepared according to these data have not been produced. The most important source which the state aiming to raise the society's welfare as high as possible uses to meet the needs of the society is taxes which it collects from citizens and it is responsible to the society. Moreover, it has become imperative to make use of management information and techniques so that it can successfully manage public institutes whose tasks and responsibilities are increasingly rising. Therefore, it has become compulsory to register and report all financial transactions of the state and accordingly to improve state accounting.

The theoretical part of this study deal with accounting information system, state accounting systems, innovations as to assesment based governmental accounting system in our country and state accounting system conducted in the state. It can be seen that with ever developing state accounting system budget focused accounting system is violeted, fixed goods material or otherwise which are not covered by budget, in short all metarial transactions are produced in terms of accounting and financial tables can be prepared in the application of accounting records of Ağrı, Hamur Tax Office.

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamda bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım, tez yazımda emek ve titizlikle yol gösteren saygı değer danışman hocam Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU'na, değerli katkılarından dolayı diğer jüri üyesi hocalarım Doç. Dr. Turan ÖNDEŞ'e ve Yrd. Doç. Dr. Hayati AKSU'ya teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tez çalışmamın her aşamasında bana yardımcı olan, bilgilerini esirgemeyen Arş. Gör. Meryem ÖZTÜRK'e, uygulama kısmında bilgilerinden faydalandığım Muhasebe Uzmanı Şerife YILDIRIM'a,

Her konuda olduğu gibi tez çalışmamda da desteğini hiç esirgemeyen aileme ve Yüksek Lisans yaptığım süreçte, bu süreci başarıyla bitirebilmem için gerekli kolaylığı sağlayan idarecilere teşekkür ederim.

Şeyda GÜR TAFLAN

Temmuz, 2008.

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1.1. Mali Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklar.....	8
---	---

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa No**

Şekil 1.1. Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi Muhasebesi İlişkisi	9
Şekil 1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Yönetim Bilgi Sistemi İlişkisi	10
Şekil 2.3. Genel Yönetim Sektörünün Kapsamı	49
Şekil 2.4. Ödeme Emri Belgesi.....	51
Şekil 2.5. Muhasebe İşlem Fişi	52

GİRİŞ

Muhasebe, bir örgütün varlıklarında ve kaynaklarında değişime neden olan mali nitelikteki olayların ilgili kaynaklardan toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır. Muhasebe önemli bir yönetim aracıdır.

Yakın bir tarihe kadar tamamen bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesine odaklanan devlet muhasebesinin, ticari muhasebe kadar gelişmediğini görmekteyiz. Devletin asıl amacı sağlık, savunma, adalet, bayındırlık ve eğitim gibi temel kamu hizmetlerinin yürütülmesidir. Devlet kamusal mal ve hizmet üretirken kar amacı gütmeyip, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak ve toplumun refah seviyesini en üst düzeye çıkarmayı hedeflemektedir. Aslında bunlar günümüz modern devlet anlayışının gereğidir. Tüm bunlar devlet muhasebesinin, amacı kar elde etmek olan işletmelerin çok önem verdiği ticari muhasebe kadar gelişim gösterememesine neden olmuştur. Ancak globalleşen dünya koşulları içinde devlet muhasebesinde de iyileştirilmeye gidilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Görev ve yetkileri giderek artan kamu idarelerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Yönetim birimi olan kamu idareleri ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan ve bu temelde karar geliştirmeden söz konusu kamu idarelerinin başarılı bir şekilde yönetilmesi zorlaşmaktadır.

Devletin toplum ihtiyaçlarını karşılamada kullandığı en önemli kaynağı, vatandaşlardan topladığı vergilerdir. Dolayısıyla topluma karşı sorumluluğu vardır. Sistemin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, devlete ilişkin bütün mali bilgileri muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme hakları vardır. Bu demokratik ve modern devlet olmanın gereğidir. Ülkemizdeki yeni devlet muhasebesi çalışmalarının temelindeki amaç, devlet hesaplarında şeffaflığın sağlanmasıdır. Yeni devlet muhasebesi bu amacı yerine getirmek için bütçe odaklı muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranamayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıklarını, kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini, kısacası tüm mali işlemlerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Böylece muhasebeden elde edilen veriler ile üretilen raporlardan, geçmişten farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir.

2004 yılında, nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçen ülkemizde genel yönetim kapsamına giren bütün kamu idarelerinin yapmış olduğu tüm mali işlemler, ortak muhasebe ve raporlama standartları doğrultusunda belirli süreç dahilinde kayıt altına alınmaktadır. Böylece tüm kamu idarelerinde muhasebe birliği sağlanmakta, konsolide edilmiş raporlar hazırlanabilmekte ve devletin mali durumu tam olarak görülebilmektedir. Kısacası, muhasebe bilgi sisteminden beklenen tüm veriler ve tablolar yeni devlet muhasebe sistemimizde üretilebilmektedir.

Bu bağlamda çalışmamızın amacı tahakkuk esaslı devlet muhasebemizi bilgi sistemi açısından değerlendirmek ve bu doğrultuda bir uygulama yapmaktır. Çalışmada, ülkemizde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş süreci ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemimiz incelenecektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; genel olarak muhasebe bilgi sisteminin tanımı ve kapsamı, yönetim bilgi sistemi, devlet muhasebesinin tanımı, amacı, kapsamı, devlet muhasebesindeki yaklaşımlar, devlet muhasebesi sistemleri, devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemler ve genel olarak devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki farklar hakkında teorik bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde; devlet muhasebe sistemimizin tarihsel gelişimine yer verilmiş, ardından ülkemizde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesini zorlayan nedenler, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile yapılan yenilikler, 5018 sayılı Kanununda devlet muhasebe sistemimiz, devlet muhasebe sistemimizde kullanılan muhasebeleştirme belgeleri, hesap planı, muhasebe temel kavramları ve devlet muhasebe sistemimizde ilkeler hususunda bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; Ağrı Defterdarlığı Hamur Malmüdürlüğü'nün Kasım 2007 Mizanı, Geçici Mizan, Kesin Mizan, Bilanço ile Aralık ayı yevmiye kayıtlarına yer verilerek, ikinci bölümde anlatılan yeni muhasebe sistemimiz ile ilgili olarak orijinal bir uygulamaya yer verilmiştir. Ayrıca, teorik bilgiler doğrultusunda nakit ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamalarımızın kısa bir karşılaştırması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.GENEL OLARAK MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE DEVLET MUHASEBESİ

1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

1.1.1. Sistem kavramı ve tanımı

Günümüzde gittikçe daha fazla önem kazanan sistem kavramını, aralarında ilişki bulunan parçaların bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelerek bütünlük oluşturmasıdır; şeklinde tanımlayabiliriz.

Tanımdan anlaşılacağı üzere her sistemin bir gayesi vardır. Bu gayeye ulaşmak için birbiriyle ilişkili parçalar kombine edilmektedir. Dolayısıyla kurulması düşünülen bütün ile bütünü oluşturan parçalar arasında da ilişki mevcuttur. Sistem bütün ile parçalar arasındaki ilişkileri ihtiva etmektedir¹. Bir amaca yönelik olan sistemde, parçalar arasındaki ilişki söz konusu amaca varacak şekilde sağlanmalıdır.

Sistem kavramı, ekonomi sistemi, vergi sistemi, yönetim sistemi gibi tüm alanlarda kullanıp, her alanda kendine göre farklı biçimlerde tanımlansa da üç temel özelliğe sahiptir².

- Parçalardan oluşan bir bütündür.
- Parçalar arasında ilişkiler vardır.
- Bir amaca yöneliktir.

Sistem yaklaşımıyla sorunların bütün yönleriyle ele alınması ve çözülmesi kolaylaşmakta ve tüm olguları sistem olarak algılayan sentez anlayışını getirmektedir. Bir başka şekilde ifade edecek olursak sistem yaklaşımı, her sistemin kendini içine alan bir sistemin alt sistemi olduğu veya bir takım alt sistemlerden oluştuğu temeline dayanır. Her alt sistem ilke olarak, ana sistemin amaçlarını gerçekleştirmektedir. Böylece sistemsal bölünüm en az karmaşık alt sisteme kadar sürdürülür. Bu yaklaşımla karmaşık yapılar daha küçük parçalara ayrılarak parçalar düzeyinde incelenir, elde edilen bulgular bir araya getirilerek bütün hakkında bir fikir oluşturulur³.

Sistemler, açık sistemler ve kapalı sistemler olarak iki sınıfa ayrılabilir.

Çevresinden girdiler alarak bu girdileri dönüşüm sürecinden geçiren ve çıktı olarak sunan, unsurları değişime uğrayan sistemlere açık sistemler denilirken, kendisiyle yetinen, çevresiyle etkileşimde bulunmayan sistemlere ise kapalı sistemler

¹ Özdemir Akmut; **Türkiye Devlet Muhasebesi**, Baylan Matbaası, Ankara 1973, s.18.

² Reşat Karcioğlu; **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, 2000, s.6.

³ Karcioğlu; a.g.e., s. 5.

denilmektedir. Açık sistemler, durağan olmayıp değişim, gelişim ve büyümeye açık olarak devamlı bir biçimde hayatta kalmak üzere düzenlenmişlerdir. Kapalı sistemler, kendi içinde uyumlu olmasına karşın, açık sistemler çevreyle uyumu seçmektedir. Bunu gerçekleştirmek için pazarlama, araştırma- geliştirme çalışmalarına özen göstermektedirler⁴.

Biraz önceki açıklamalarla açık sistemin; girdi dönüşüm süreci, çıktı, kontrol, geri besleme ve çevre olmak üzere beş unsuru olduğu söylenebilir⁵.

1.1.2. Muhasebe bilgi sisteminin tanımı ve kapsamı

Muhasebe, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının tespit edilmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların raporlar halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edilip yorumlanmasıdır⁶. Yani muhasebe, işletmenin varlık ve kaynak yapısında meydana gelen değişimleri takip ederek işletmenin sonuçları ile ilgili bilgi üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara sunan bir bilim dalıdır⁷. Bu sistemde üç farklı amaçla bilgi sunulmaktadır:

- İşletme içi bilgi ihtiyacı
- İşletme içi ölçümlene ihtiyacı
- İşletme dışı bilgi ihtiyacı⁸

Muhasebe bir kayıt tekniği olmanın çok daha ötesinde işletmelerin birçok işlevini düzenlemede etkinlik taşıyan bir bilgi sistemidir. Bilgi sistemi olarak muhasebe; defter tutmayı, muhasebe organizasyonunu, tahminlerin hazırlanıp geliştirilmesini, vergi çalışmalarını, bilgisayar uygulamalarını, finansal analizleri ve denetim çalışmalarını kapsayarak yorum yapmada ve karar almada önemli ölçüde destek sağlamaktadır⁹.

Muhasebe bilgi sisteminin girdisi, işletmede meydana gelen finansal nitelikteki sürecinden geçirilir. Bu süreç sonunda çıktı olarak elde edilen tablo ve raporların

⁴ Mustafa Yalçınkaya; "Açık Sistem Teorisi ve Okula Uygulanması", **Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2, Yıl 2002, s.100.

⁵ Karcıoğlu; a.g.e., s.6.

⁶ Nihat Küçüksavaş; **Genel Muhasebe**, Betaş Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, Ekim 2001, s.5.

⁷ Mevlüt Karakaya; **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Ankara, 1994, s.37.

⁸ Karcıoğlu; a.g.e., s.7.

⁹ Karakaya; a.g.e., s.38.

içerikleri, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre muhasebe bilgisi veya bir başka işlem sürecine girecek yarı işlenmiş muhasebe verisi niteliğini kazanabilir¹⁰.

Muhasebe bilgi sistemi açık bir sistem olduğundan bu bilgi sisteminden elde edilen bilgiler işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına sunulur. Bu bilgi kullanıcılarını dikkate alarak muhasebenin değişik iki türünden bahsedebiliriz. Bunlar dışa dönük muhasebe ve içe dönük muhasebedir. Dışa dönük muhasebe, işletme içindeki karar alıcılar ile işletme dışındaki üçüncü kişi ve kuruluşlar arasında oluşan finansal nitelikteki olayları konu almaktadır ve finansal muhasebe olarak da adlandırılır. İçe dönük muhasebe ise işletme içi değer dönüşümünün izlenmesi ve yorumlanmasını konu almış olup maliyet muhasebesi olarak adlandırılır¹¹. Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden sağladıkları bilgilerle işletme yöneticilerinin ileriye dönük sağlıklı kararlar almasını amaçlayan muhasebe türü de yönetim muhasebesi olarak adlandırılmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemini işletmenin diğer temel bilgi sistemlerinden ayıran bazı temel özellikler söz konusudur. Bu özellikler işletmenin faaliyetleri konusundaki işlemlerin ekonomik etkisiyle ilgili muhasebe fonksiyonundan kaynaklanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, muhasebe bilgi sistemi yalnızca işletme içinde veya işletme dışında gerçekleşen işlem ve olaylara ilişkin ekonomik verileri kabul eder. Bu verilerin çoğu doğrudan parayla ifade edilen veriler, bir kısmı da daha sonra parasal ifadelere dönüştürülebilen verilerdir¹².

Muhasebe bilgi sistemi de diğer bilgi sistemleri gibi, organizasyon içindeki kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için uygun bilgiyi gerekli formda ve zamanında belirlemeli, çoğaltmalı ve ilgili kişilere iletebilmelidir. Aksi takdirde pek çok muhasebe kaydının, raporunun, dokümanının tutulma nedeni olan uygun bir iç kontrol görevlerini yerine getiremez¹³.

¹⁰ Karakaya; a.g.e., s.38.

¹¹ Meryem Öztürk; **Bilgisayarlı Muhasebe Programları, Analizi ve Bir Uygulama**, Atatürk Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2007, s.21.

¹² Karcioğlu; a.g.e., s.8.

¹³ Münevver Yılcı; "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, Eylül 2001, s.41.

1.1.2.1. Finansal muhasebe bilgi sistemi

Genel muhasebe olarak da adlandırılan finansal muhasebe, muhasebe sisteminin esas olarak işletme dışına yönelik alt sistemini oluşturur.

Finansal muhasebe sisteminde, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında meydana gelen değişimleri tespit edilip, dönem gelir ve giderini karşılaştırmak suretiyle faaliyet sonucu ortaya konulmaktadır¹⁴. Finansal muhasebe ile işletme eylemlerinin kontrolü mümkün kılınır, geleceğe yönelik işletme eylemleri planlanır, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınması için mali olaylarla ilgili bilgiler toplanır ve dağıtılır.

Finansal bilgi sistemi, kıt kaynakların optimum dağılımına ve işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak şekilde, kullanıcıların bilinçli yargılarda bulunmasına ve karar vermesine imkan sağlamak üzere belirli bir niceliksel bilgi üreten ve ürettiği bilginin kullanıcılara iletilmesini sağlayan bir sistemdir¹⁵.

Finansal muhasebe sistemi, dönem başında işletmenin sahip olduğu varlıkları ve kaynakları tespit eder, bu amaçla dönem başı envanteri yapılır ve daha sonra dönem başı envanterinden, dönem başı bilançosu çıkarılır. Dönem içerisinde işletme faaliyetleri sonucu, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişimler olacaktır. Bu değişimler genel muhasebe tarafından sistematik bir şekilde kaydedilir. Dönem sonlarında varlıkların ve kaynakların yeni durumlarını tespit etmek için yeniden envanter yapılır. Dönem sonu bilançosu da dönem sonu envanterine göre düzenlenir. Dönem sonlarında faaliyet sonucunun toplu olarak gösterilmesi amacıyla gelir tablosu düzenlenir. Geçmişin dokümantasyonu ve hesap vermeye dayalı olan finansal muhasebe, yasal kurallara ve muhasebe ilkelerine sıkı sıkıya bağlıdır. Finansal muhasebe çeşitli kişi ve kuruluşlara bilgi sunarken temel kavram ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hareket etmektedir.

1.1.2.2. Maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi

“Üretim faktörlerinin mal ve hizmetler şekline dönüşmesi için yapılan bütün faaliyetleri takip ve bu faaliyetler için katlanılan fedakarlıkların para ile ölçülen

¹⁴ Küçükşavaş; a.g.e., s. 3.

¹⁵ Hayrettin Usul ve İsmail Bekçi; “Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt.2, Sayı:1, s.69.

değerlerini elde edilen ürünler üzerinde maliyet birikimleri halinde tespit ve hesap etme”¹⁶ olarak tanımlayabileceğimiz maliyet muhasebesinin fonksiyonlarını;

- Birim maliyetleri hesaplama,
- Maliyet kontrolüne yardımcı olmak,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- İşletmede alınacak kararlara yardımcı olmak¹⁷ şeklinde sıralayabiliriz.

Maliyet muhasebesinden asıl beklenen işletme yöneticilerinin sağlıklı karar verebilmeleri için ihtiyaç duydukları sayısal verileri sağlamaktır. Yani maliyet muhasebe sistemi esas itibarıyla işletme içine dönük muhasebe olup, üretim faktörlerinin kullanılarak mal ve hizmet üretiminin yapıldığı işletmelerde, işletme içi fiziki mal ve hizmet hareketlerinin izlenmesi ve dönem itibarıyla üretim birimlerinin maliyetlemesi söz konusudur.

İçe dönük muhasebe olan maliyet muhasebesi ile dışa dönük muhasebe olan finansal muhasebenin daima birbirlerine ihtiyacı vardır. Finansal muhasebe mali tabloları hazırlayabilmesi için maliyet muhasebesinin verilerine ihtiyaç duymaktadır. Bu durum dikkate alındığında içe dönük muhasebe olan maliyet muhasebesinin dış raporlamaya yardımcı olduğu görülmektedir. Maliyet muhasebesi de mamul maliyetlerini hesaplayabilmek için finansal muhasebeden bazı bilgiler almaktadır¹⁸.

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi dışında, muhasebenin yönetsel görevlerini yerine getirmek için yapılan faaliyetler ve hesaplamalar da söz konusudur. Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden elde edilen rakamların, başka niceliksel verilerle tamamlanması, faaliyetlerin ve gelişmelerin karşılaştırılması veya işletme büyüklükleri arası bağımlılıkların ortaya konması yönetim muhasebesi içerisinde gerçekleştirilir. Ancak şunu bilmekte de yarar vardır. Planlama, kontrol ve karar verme ile ilgili amaçların günümüzde büyük önem kazanması ile maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasında kesin bir sınır çizmek oldukça güç hale gelmiştir. Bu güçlükler nedeniyle bazı otoriterler modern maliyet muhasebesini yönetim muhasebesi

¹⁶ Celalettin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu ve M.Suphi Orhan; **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, 2. Baskı, Erzurum, 2001, s.51.

¹⁷ Karcıoğlu; a.g.e., s.15.

¹⁸ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H. Erdin Gündüz; **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi Ders Kitapları, Yayın No: 808, Eskişehir, Haziran 2006, s.6.

olarak adlandırmaktadır¹⁹. Maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi, birbirini tamamlayan iki alt muhasebe sistemi olarak düşünülebilir.

Yönetim muhasebe sistemi, yönetimin planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanacağı bilgileri üreten muhasebe alt bilgi sistemidir. Yönetim muhasebesi de verilerin toplanması, işlenmesi, analizi ve bilgilerin yönetime iletilmesi faaliyetlerini içerir²⁰. Tüm bu faaliyetler yöneticilerin sağlıklı karar alabilmesi içindir.

Yönetim muhasebesi işletme içi kullanıcılara yoğunlaşan, örgütsel amaçları gerçekleştirmede yöneticilere yardımcı olan bilginin saptanması, ölçülmesi, toplanması, analiz edilmesi, hazırlanması, yorumlanması ve iletilmesi sürecidir. Finansal muhasebe sistemin de ise işletme dışı karar alıcılara hizmet etme düşüncesi vardır. Ana hatlarıyla finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki farklar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Mali Muhasebe ve Yönetim Muhasebesinin Farkları

MALİ MUHASEBE	YÖNETİM MUHASEBESİ
Geçmişe yöneliktir: geçmişteki performansı paydaşlara raporlar.	Geleceğe yöneliktir: geleceğin planlanması ve karar alma mekanizmalarının desteklenmesine katkı sağlar.
Önceden belirlenmiş standartlarla yönetilir.	Yönetim biriminin yapısına ve ihtiyacına bağlı olarak çeşitli bilimsel sistem ve kaynaklardan derlenmiş yöntemlerle yönetilir.
Somut rakamlarla kullanılır.	Çeşitli tahminler ve geliştirilmiş modeller kullanılabilir.
En iyi muhasebeciler tarafından uygulanır ve anlaşılır.	Yönetim sorumluluğu taşıyan herkes tarafından anlaşılabilir
Sadece parasal değere dayanır.	Parasal değerler dışında verileri de içerebilir

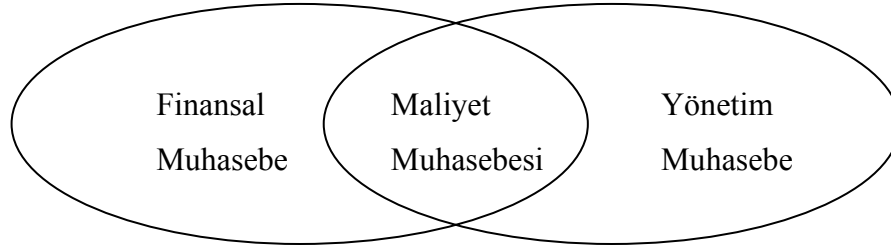
Kaynak: Hamdi Gülşen, Erkan Karaarslan, Eyüp Kızılkaya, Mesut Hastürk ve Baki Kerimoğlu; **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2007, s.17.

¹⁹ Karcioğlu; a.g.e., s.15.

²⁰ Karcioğlu; a.g.e., s.16.

Modern maliyet muhasebesi daha önce de belirtildiği gibi, günümüzde yönetim muhasebesiyle eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Ancak maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasındaki ayrımı, yönetim muhasebesi maliyet muhasebesini kapsamakla birlikte günümüze değin gelişen yaklaşım ve uygulamalar, bu iki sistem arasındaki ilişki ve bağı artırmıştır, şeklinde yapabiliriz.

Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişki, aşağıda yer alan Şekil 1’deki gibi gösterilebilir.



Şekil 1. Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi Muhasebesi İlişkisi.
Kaynak: Karcioğlu; a.g.e., s.18.

1.1.3. Yönetim bilgi sistemi

Yönetim bilgi sistemi; planlama, analiz ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri doğru, zamanlı ve anlamlı bir biçimde temin ederek işletmenin devamlılığına ve büyümesine yardımcı olan bir sistemdir²¹.

Yönetim bilgi sistemi örgüt içinden ve örgüt dışı çevreden aldığı verileri işleyerek, yöneticiler için gerekli olan bilgiyi sağlayan sistemdir.

Yönetim bilgi sisteminin amacı, yönetime finansal ve finansal nitelikte olmayan bilgileri sağlamaktır diyebiliriz.

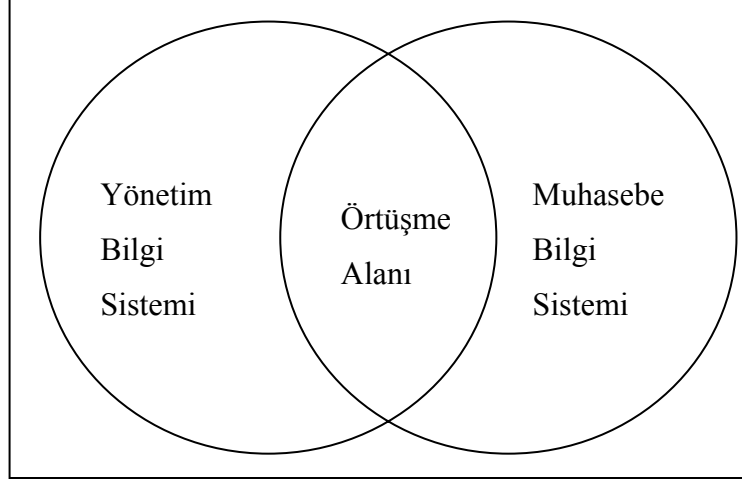
Yönetim bilgi sistemi işletme içine bilgi sağlayan sistem olup muhasebe bilgi sistemi ile arasındaki farklardan biri budur. Çünkü muhasebe bilgi sistemi hem işletme içine hem de işletme dışına bilgi sunmaktadır.

Muhasebe sistemi yalnızca finansal nitelikte bilgi sağlarken, yönetim bilgi sistemi daha önce de belirtildiği gibi, hem finansal hem de finansal nitelikte olmayan bilgi sağlamaktadır.

²¹ Karakaya; a.g.e., s.40.

Yönetim bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sisteminin sağladıkları bilgi ve hizmet verdikleri bilgi kullanıcıları açısından benzerlik ve farklılıklar söz konusudur²².

Yönetim bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi arasındaki ilişki, aşağıda Şekil 2'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 2. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Yönetim Bilgi Sistemi İlişkisi
Kaynak: Karakaya; a.g.e., s.42.

1.2. Devlet Muhasebesi

1.2.1. Devlet muhasebesinin tanımı

Toplumsal örgütlenmenin en üst seviyesi olan devletin adalet ve güvenlik gibi klasik işlevleri yanında zamanla, ekonomik kalkınmanın sağlanması, tam istihdamın ve fiyat istikrarının sürdürülmesi, gelir dağılımının adil olması gibi modern işlevleri de ortaya çıkmıştır. Devlet gerek klasik işlevlerini, gerekse modern işlevlerini yerine getirebilmesi için ekonomiden bazı kaynakları vergi, borç, kira bedeli, satış şeklinde toplarken, bunları mal ve hizmet satın alınması veya transfer harcaması yoluyla ekonomiye geri vermektedir. Devletin bu faaliyetleri makroekonomik açıdan çeşitli etkiler doğurmaktadır.

Devlet faaliyetlerinin makroekonomik yansımalarının parasal sonuçları devlet muhasebesi ile kendini göstermektedir.

Devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının arzusuna göre yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetini ortaya koyan, ileriye dönük kararlar alınmasında idareye ışık

²² Karcioğlu; a.g.e., s.12.

tutan ve devlet patrimonuanındaki (malvarlığı) artış ve eksiklikleri para ile ifade eden bir muhasebe tekniği olarak tanımlanabilir²³.

Devletin para ile ifade edilen değerlerini gösteren, bunlarda meydana gelen değişimleri izleyen ve devletin her türlü faaliyetlerini neden sonuçları ile ortaya koyan bir sistemdir²⁴.

Devlet muhasebesi, kamu hizmetlerinin topluma neye mal olduğunu tespiti yarayan ve devlete müessir mali ve iktisadi politika takip edebilmek için gerekli bilgileri veren önemli bir vasıta²⁵.

Yapılan tanımlamalar göz önüne alınarak devlet muhasebesini, devlet otoritesi ile yönetilen tüm kurum ve kuruluş faaliyetlerine ait tamamen veya kısmen mali nitelikte olan ve yasa ile belirlenen işlemlerinin parasal değerleri üzerinden kaydetme, bütçe ile uyumlu olarak sınıflandırma, özetleme, denetleme, raporlama ve kısmi olarak yorumlama ile sonuçları kamuoyuna duyurma işlevlerini yerine getiren kayıt tekniğidir, şeklinde tanımlayabiliriz²⁶.

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle devlet muhasebesi, mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur.

1.2.2. Devlet muhasebesinin amacı

Devletin muhasebeye olan ihtiyacı, özel teşebbüslerin, şirketlerin muhasebeye olan ihtiyaçlarından çok daha fazladır. Çünkü devletin amacı, özel sektörde olduğu gibi sermaye sahiplerine veya hissedarlara kar temin etmek değil, toplumun mutluluk ve refahını sağlamaktır. Devlet çeşitli kaynaklardan temin ettiği gelirleri rasyonel bir biçimde harcamak durumundadır. Kontrolsüz devlet harcamaları iktisadi kalkınmayı engelleyecek ve bu durum da toplumun hükümete olan itimadını yok edecektir.

Devlet muhasebesinin temel amacı, kapsama giren idare ve kurumların bir mali yıla ait faaliyetleri ile gelir ve giderlerinin yönetim ve kontrolüne yardımcı olmaktır.

²³ A.Azmi Güngör; **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara, 1981, s.16.

²⁴ Vural Akarçay; **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 330-563, İstanbul, 1980, s.7.

²⁵ Akmut; a.g.e, s.14.

²⁶ Ayşegül Arıca; **Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2002, s.12.

Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderlerdeki değişimleri tespit ve kayıt ederek sonuçlarını rapor şeklinde ortaya koyar.

Yasama ve yürütme organları iktisadi politikayı tayin eder ve planlar. Bunun için devlet faaliyetlerinin devlete neye mal olduğunun ve kamusal ihtiyaçların hangi finansman kaynakları ile tatmin edildiğinin bilinmesi gerekir²⁷.

Devlet muhasebesi, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde hesap verilebilirlik, saydamlık ve tekdüzeni sağlar. Bütün mali işlemlerin kayıt altına alınması, faaliyetlerin ve işlemlerin gerçek maliyetine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde önceden belirlenen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması gerekir. Bu yönüyle devlet muhasebesi, karar, kontrol, saydamlık ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlar²⁸.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması, bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için çok önemlidir. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme sürecinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar, gerekli raporlar üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanlı ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde yardımcı olur.

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, bir yönetim biriminde kendisinden beklenen işlevlere bağlı olarak değişen boyutlarda fonksiyon üstlenir. Bazı yönetim birimlerinde varlık ve yükümlülüklerin takip edilmesi yeterli bulunurken, bazı yönetim birimlerinde ise muhasebeden tüm ilgili grupların ihtiyaçlarına cevap verecek bilgilerin üretilmesi ve raporlanması beklenir.

Yönetim biriminin özelliğine ve ihtiyacına göre uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, yönetimde etkinlik sağlar. Çünkü muhasebe; bilgi aracıdır, kontrol aracıdır, öngörme aracıdır²⁹.

²⁷ Akmut; a.g.e. s.15.

²⁸ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.3.

²⁹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.4.

Günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu idarelerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Artık pek çok yönetim biriminin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan ve bu temelde karar geliştirmeden bu birimleri yönetme imkanı zorlaşmaktadır. Devlet muhasebesi kamu yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin en önemli unsurlarındandır.

1.2.3. Devlet muhasebesinde yaklaşımlar

Devlet muhasebe sistemlerine dayanak oluşturan görüşleri, klasik görüş ve modern görüş olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz.

1.2.3.1. Klasik görüş

Klasik Devlet muhasebesine göre, devlet gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak yürütülmesi, bütçeye uygun olarak kontrol edilmesi devlet muhasebesinin amacıdır. Bu nedenle klasik devlet muhasebesi bütçe muhasebesi olarak ifade edilebilir³⁰.

Klasik devlet muhasebesinde, devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına göre hazırlanmış bir hesap planı içerisinde izlenmesine ve uygulama sonuçlarının denetlenmesine öncelik veren bir yaklaşım egemendir³¹.

Klasik devlet muhasebesi devletin gelir ve giderlerini izlemektedir. Yani devletin nakit hesabı dışında malvarlığı devlet muhasebesi kavramı içine girmemektedir.

Klasik devlet muhasebesi görüşünü savunanlara göre, devletin malvarlığının devlet muhasebesi içinde yer almamasının nedenleri şu şekilde açıklanabilir³²:

³⁰ Adil Giray; **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1997, s.136.

³¹ Kenan Bulutoğlu ve Erciş Kurtuluş; **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Kent Basımevi, İstanbul, 1981, s.201.

³² Giray; a.g.e., s.137.

Devlet özel mülkiyet kavramında olduğu gibi mal varlığı üzerinde satın almak, kiralamak gibi tasarrufta bulunamaz. Dolayısıyla devletin mal varlığı bir değişim aracı değildir. Bu nedenle bunların muhasebesini tutmak mümkün değildir.

Devletin nakit hesabı ile malvarlığı hesaplarının bir arada tutulması teknik açıdan oldukça zordur. Devlet muhasebesi içerisinde gerçek ve tahmini değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir.

Devletin malvarlığını tespit etmesi bunları bilançoda göstermesini gerektirir. Bu da bilançoda devletin aktif ve pasifine bazı değerler koymasını gerektirir. Ancak aktifteki değerlerin likiditesi güç hesaplanan değerler olması nedeniyle gerçek değerleri vermez. Böylece bilanço hesaplarının yanlış olmasına yol açar.

Devletin malvarlığını tespit etmek, değerini tahmin etmek ve amortismanlarını hesaplamak çok güçtür. Bu ancak küçük devletler için mümkündür.

Devlet aslında milletin malvarlığını korumakla görevlidir. Yani bu mallar devletin değil millettir.

Devlet malvarlığının devlet muhasebesi içerisinde muhasebeleştirilmesi fikri devlet malvarlığının genişletilmesi düşüncesini yaygınlaştırır.

Devletin amacı bu varlıkların kaydını tutmak değil, onları korumaktır. Millete ait olan bu varlıkların devlet muhasebesi kapsamına alınmasıyla bir bilanço çıkarılacak olursa bu bilançoyu, devlet bilançosu olarak tanımlamak mümkün olmayacaktır³³.

1.2.3.2.Modern görüş

Modern devlet muhasebesi görüşünü savunanlara göre bütçe, devlet muhasebesi içinde önemli bir yere sahip olmasıyla birlikte devlet muhasebesini bütçe muhasebesi olarak kabul etmemektedirler. Devletin tüzel bir kişiliği olduğuna göre borçlu ve alacaklı olması, malvarlığına sahip olması mümkün olup, devletin bütçe ile birlikte malvarlığını da kaydı alıp izlemesi gerektiğini savunurlar.

Bütçe işlemleriyle malvarlığı muhasebesine ilişkin işlemlerin niteliği birbirinden farklıdır. Örneğin satın alınan bir gayrimenkul bütçe bakımından gider kalemi iken patrimuanda bir harcama değildir. Patrimuanda yapılan satın alma işlemi ile para taşınmaza dönüştürülmüştür³⁴.

³³ Niyazi Şahin; **Devlet Muhasebesi Ders Notları**, Ankara İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Sevinç Matbaası, Ankara 1968, s. 8.

³⁴ Giray; a.g.e., s.137.

Klasik devlet muhasebesinde malvarlığının devlet muhasebesi içerisinde yer almamasını savunanların görüşüne, modern devlet muhasebesini savunanlar şu şekilde karşılık vermektedirler³⁵:

Devletin malvarlığı milletindir ancak bu durum devletin sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta, söz konusu malların hesabını verebilmek için malvarlığında meydana gelen her türlü değişiklikleri kayıt altına alması sonucu doğurmaktadır.

Devletin fonksiyonlarının artmasının doğal sonucu olarak devlet malvarlığında da artış olmuştur. Bu modern devlet anlayışının bir sonucudur.

Millîte ait malların devlet muhasebesi içinde bilançoda gösterilmesi zorunluluktur. Çünkü devlet malvarlığı gün geçtikçe artmaktadır. Bu nedenle kayıt altına alınması zorunludur.

Devlet malvarlıklarının tespit edilmesi, değerinin belirlenmesi, amortismanlarının hesaplanmasında büyük zorluklarla karşılaşılacağı doğru olmakla birlikte bu durum bunların hesaplara alınmaması için bir gerekçe olmamalıdır. Özellikle büyük devletler açısından malvarlıklarının kayıt altına alınması büyük önem arz etmektedir.

Bütçe hesapları malvarlığı hesaplarının nitelik olarak birbirinden farklı olması, bunların bir arada izlenmesine engel teşkil etmez. Bütçe hesapları ile malvarlığı hesaplarını ayrı bir grup olarak planlayıp yardımcı hesaplara bunlar arasında bağlantı sağlanabilir.

Tarihi eserler gibi kıymetlerin tam olarak değerinin tespit edilmesi çok güç olacağından bilançoda kayda alınması da zor olacaktır. Ancak bu durum imkansız olmayıp söz konusu kıymetlerin değeri, yaklaşık olarak belirlenip devlet bilançosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Devlet muhasebesinin devletin malvarlığının hesabını tutması ve bunlarda meydana gelen değişimleri takip etmesi düşüncesi günümüz devlet anlayışıyla birlikte yaygınlaşmıştır. Bu nedenle devlet muhasebesi, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarını da içermektedir.

³⁵ Giray; a.g.e., s.138.

1.2.4. Devlet muhasebesi sistemleri

Bir muhasebe sistemi olan devlet muhasebesinde sistemden beklenen faydalar ve varılmak istenen hedefler devlet muhasebe sisteminin gelişmesine zemin hazırlamıştır.

Günümüze kadar birçok ülkede, devlet faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için çeşitli sistemler kullanılmıştır. Devlet faaliyetlerinin artması nedeniyle mevcut muhasebe sisteminin ihtiyaçlara cevap vermediği noktada yeni bir muhasebe sistemi geliştirilmiştir.

Devlet faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan sistemleri;

Kameral muhasebe sistemi,

Schneider muhasebe sistemi,

Constance muhasebe sistemi,

Logismografi muhasebe sistemi olarak dört grupta inceleyebiliriz.

Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ve Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde, Constance muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir³⁶.

1.2.4.1. Kameral muhasebe sistemi

İlk olarak 1768 yılında Avusturya’da Peucherberg isimli Avusturya İmparatorluğunun muhasebe şefi tarafından uygulanmıştır³⁷.

Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterildiği bir sistemdir. Bu sistemde sadece kasa hareketlerini görmek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır³⁸.

Kameral muhasebe sistemini tarihi gelişimi açısından eski kameral muhasebe sistemi ve yeni kameral muhasebe sistemi olarak iki kısımda inceleyebiliriz.

³⁶ Erkan Karaarslan; “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Temmuz - Eylül 2004, Yıl:14, Sayı:54, s. 38.

³⁷ Giray; a.g.e., s.139.

³⁸ Güngör; a.g.e., s.18.

1.2.4.1.1. Eski kameral muhasebe sistemi

Bu sistemde sadece kasa hareketlerini kayda almaktadır. Devletin malvarlığındaki değişimleri ile borç ve alacak durumları takip edilmemektedir. Bu nedenle eski kameral muhasebe sistemi bütçe muhasebesini esas almaktadır denilebilir³⁹.

Bu sistemde kasa defteri ile gelir ve gider müfredat olmak üzere iki defter mevcuttur. Gelir ve giderler, kasa defterine belgelere dayanarak veznedar tarafından kaydedilir. Bütçedeki fasıl ve maddelerine göre, gelir gider ayrıntı defterine de yine veznedar tarafından gelir tahsilatları ve gider ödemeleri kaydedilir⁴⁰.

Eski kameral sistemde az personele ihtiyaç duyulması nedeniyle maliyeti oldukça düşük bir sistemdir.

Sistemin sakıncaları ise şunlardır:

Gelir ve gider müfredat defterinin gelir gider tahakkuklarını göstermemesi nedeniyle bu ikisinin kalanlarının öğrenilmesi mümkün değildir.

Ayrıca her iki defterin veznedar tarafından tutulması hesapların etkin bir şekilde denetimine engel teşkil etmektedir⁴¹.

1.2.4.1.2. Yeni kameral muhasebe sistemi

Sadece ödeme ve tahsilat esasını kayda alıp, gelir ve gider tahakkuklarını kayda almayan eski kameral muhasebe sisteminin gelişmiş şekli olan yeni kameral muhasebe sisteminde gelir ve gider tahakkukları da kayda alınmaktadır. Böylece tahakkuk edip ödenmeyen giderler ile tahsil edilmeyen gelirlerin izlenmesi mümkündür⁴². Bunun için gelir ve gider ayrıntı defteri yeni bir şekilde düzenlenmiştir. Tahakkukları göstermek için gelir gider ayrıntı defterine tahakkuk sütunları ilave edilmiştir⁴³.

Sistemde muhasebe servisi ve kasa servisi olmak üzere iki farklı birim kurulmuştur. Kasa servisinde veznedar tarafından kasa defteri, muhasebe servisinde ise sayman ya da muhasebeci tarafından gelir ve gider defterleri tutulmaktadır. Hesapların iki ayrı servis tarafından tutulması kontrol olanağı sağlamaktadır⁴⁴.

³⁹ Giray; a.g.e., s.139.

⁴⁰ Akmut; a.g.e., s.21.

⁴¹ Giray; a.g.e., s.142.

⁴² Şahin; a.g.e., s. 26.

⁴³ Giray; a.g.e., s.142.

⁴⁴ Akmut; a.g.e., s.21.

1.2.4.2. Schneider muhasebe sistemi

Kameral muhasebe sisteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir.

Bu sistemde, yevmiye, defteri kebir, gelir ve gider ayrıntı defteri tutulmaktadır.

Yevmiye defteri ilk olarak bu sistemde kullanıldığı görülmektedir. Yevmiye defteri gelir ve gider yevmiyesi diye ikiye ayrılmıştır. Gider yevmiyesi kasanın alacağını, gelir yevmiyesi kasanın borcunu teşkil etmektedir⁴⁵.

Schneider muhasebe sisteminde, muhasebe kayıtları çift yanlı kayıt yöntemine göre, borç yazılması gereken tutarlar gider yevmiyesindeki ilgili sütunlara, alacak yazılması gereken tutarlar gelir yevmiyesindeki ilgili sütunlara kaydedilmektedir⁴⁶.

Yevmiye defterinde yer alan işletme hesapları birimlerin kar ve zararını göstermektedir⁴⁷.

Defteri kebir dört bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler; işletme defteri kebir, mağaza defteri kebir, patrimon hesapları defteri ve cari hesap defteridir. Defteri kebirin sol sayfasında gelir, sağ sayfasında ise gider kaydedilmektedir⁴⁸.

Gelir gider ayrıntı defteri yeni kameral muhasebe sisteminde mevcut olan defterden farklı değildir.

Bu sistemin en önemli avantajı, nakit işlemleri yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına yer vermesidir. Ayrıca bu sistemde kar zarar hesapları çıkarmak ve bilanço düzenlemek mümkündür.

1.2.4.3. Constante muhasebe sistemi

Sistem gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kayıt etme prensibine göre kurulmuştur. Sistemde bütçe hesapları ile birlikte malvarlığı hesapları da mevcuttur. Sistemde işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kaydedilmektedir. Sistemde; kasa defteri ve gelir ve gider defteri olmak üzere iki ana defter mevcuttur⁴⁹.

⁴⁵ Karaarslan; a.g.e., s.39.

⁴⁶ Karaarslan; a.g.e., s.40.

⁴⁷ Giray; a.g.e., s.144.

⁴⁸ Giray; a.g.e., s.145.

⁴⁹ Akmut; a.g.e., s.23.

Kasa defteri tahsil edilen gelirler ile ödenen giderlerin takip edilmesi için kullanılmaktadır. Kasaya olan girişler defterin borç sayfasına, çıkışlar ise alacak sayfasına kaydedilir⁵⁰.

Gelir gider müfredat defteri bütçe ve bilanço hesaplarını içermektedir. Bu defterde her hesap için ayrı bir yevmiye sayfası açılmaktadır. Yevmiyede, hesap numaraları, gelir gider sütunları, açıklama sütunları ile mahsup ve kontrol sütunu yer almaktadır⁵¹.

Constante Muhasebe Sistemi, yevmiyedeki diğer hesaplar yardımıyla devlet malvarlığındaki artış ve azalışları verdiği gibi, mali yılın sonunda kar zarar durumlarını da gösterebilmektedir⁵².

1.2.4.4. Logismografi muhasebe sistemi

Ticari muhasebede olduğu gibi işletme ve sonuç hesaplarını devlet muhasebesine sokan bir sistem olan Logismografi muhasebe sistemi, İtalyan Cerboni tarafından kurulmuştur⁵³.

İlk zamanlar ticari işletmelerde hesap usulü olarak kullanılan bu sistem, bu fikri ortaya atan Cerboni'nin 1875'de devlet teşkilatının başına getirilmesiyle devlet muhasebesinde de kullanılmaya başlanmıştır⁵⁴.

Logismografi muhasebe sisteminde de Constante muhasebe sisteminde olduğu gibi bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bulunmaktadır.

Cerboni'nin ortaya attığı sistemde; mal sahibi devlet ve devlet malvarlığını yönetenler mevcuttur. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi bir de malvarlığının idarecisi olduğundan mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur⁵⁵.

Logismorafi muhasebe sisteminde tutulan defterler;

- Muhasebe şeması,
- Müsvedde defteri,
- Yevmiye defteri,

⁵⁰ Akarçay; a.g.e., s.19.

⁵¹ Akmut; a.g.e., s.23.

⁵² Kararslan; a.g.e., s.40.

⁵³ Giray; a.g.e., s.148.

⁵⁴ Akmut; a.g.e., s.24.

⁵⁵ Karaarslan; a.g.e., s.40.

- Defteri kebirdir.

Logismografi muhasebe sisteminde, devlet açısından tutulan hesaplar aynı, sorumlular açısından tutulan hesaplar ise hukuki nitelik taşımaktadır. Bununla bağlantılı olarak logismograf sisteminde iki tür bilanço vardır: Bunlar aynı bilanço ve hukuki bilançodur.

Aynı bilanço, mal sahibinin mevcut alacak ve borçlarını gösteren bir bilançodur. Hukuki bilanço ise mal sahibinin alacak ve borçlarını, mal varlığını yönetmekle görevli olanlara göre çıkarılmış bilançodur⁵⁶.

1.2.5.Devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemler

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerde belirlenen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydedilmesi olan nakit esasına dayanan bir şekilde tutulmuştur. Bu nedenle nakit esasına dayanan muhasebe sistemi esas olarak başlangıç noktasıdır denilebilir. Devlet muhasebesinin diğer ucunda da maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemlerin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bulunmaktadır. Bunlarla birlikte bu iki sistemin birtakım özelliklerini taşıyan uyarlanmış nakit esas ve uyarlanmış tahakkuk esas yöntemleri de devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılabilmektedir⁵⁷.

1.2.5.1. Nakit esaslı devlet muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Yani mali işlemler ve olaylar nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir. Nakit Esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığıyla ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar; bütçe gelirleri ve giderlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını kaydeder⁵⁸.

⁵⁶ Giray; a.g.e., s.149.

⁵⁷ Baki Kerimoğlu; “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2002, Yıl: 5, Sayı:17, s.88.

⁵⁸ Mustafa Dişli, Mehmet İpek ve Binali Aydın; **Merkezi Yönetim Muhasebesi**, Mayıs 2007, s.16.

Bir harcamanın bütçe giderine kaydedilebilmesi için hak sahibine fiilen ödemenin yapılmış olması durumunda mümkün olabilmektedir. Nakit esaslı devlet muhasebesinde, harcama tahakkuk etmiş ancak hak sahibine fiilen ödeme yapılmamış ise bütçe gideri hesabına herhangi bir kayıt yapılamamaktadır. Aynı şekilde kamu gelirinin yükümlüden tahsil edilmesi durumunda tahsilat kaydı yapılmakta, gelir tahakkuk ettiğinde ise tahsil edilmemiş ise herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

Nakit esaslı, devletin malvarlığını, tahakkuk eden gelir ve giderleri, aktiflere yapılan yatırımları, uzun vadeli varlıkların değerlendirilmesi, girilen taahhütler, devlet yükümlülükleri ve borçları, ödeneklerin gerçek anlamda kullanılabilir kısmı, yarı-mali nitelikli işlemler, ertelenen ödemeler, hazine garantileri ve vergi harcamaları gibi mali işlemleri kapsamaz ve kaydetmez⁵⁹.

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesinde muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına hizmet edemez.

Nakit esaslı muhasebe sistemi kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Kayıt altına alınan ve raporlanan mali işlemlerin kapsamı dar olup, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin çok sınırlı veri sunar.

Nakit esaslı devlet muhasebesini savunanlara göre sistem, mali işlemlerin ekonomi üzerine olan etkilerini kolaylıkla gösterebilmektedir. Çünkü hükümet tarafından yapılan gerçek ödemeler ekonomideki para gelirlerini artırmaya ve ekonomiyi canlandırmaya eğilimlidir. Diğer taraftan da hükümete yapılan ödemeler ise nakit durumunu ve toplumun mallara ve hizmetlere olan talebini azaltacaktır⁶⁰.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, ekonomi üzerinde güçlü etkileri olabilecek, hükümete olan taleplerin veya sorumlulukların ödenmesi yapılmadığı sürece etkilerini ölçemeyeceği, sistemin suiistimallere açık olduğu, sistemi savunanların görüşüne karşılık ileri sürülen bir görüştür⁶¹.

Nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamaması gerekir. Ayrıca emanet varlıklar ile teminat

⁵⁹ <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, Erişim tarihi: 10.05.2008, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000, s.71.

⁶⁰ Güngör; a.g.e., s.90.

⁶¹ Güngör; a.g.e., s.90.

olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir⁶².

1.2.5.2. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sisteminde işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna değil, ortaya çıktıkları dönemler dikkate alınarak kaydedilir. Gelirler hesabı nakit olarak tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, mali yıl içinde tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler de yine nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, mali yıl içinde tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edildiklerinden dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar⁶³.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini savunanlara göre sistem, hükümetin bir sorumluluğa (borç) gerçekten girdiği veya bir işlemi kayda geçirdiği an söz konusu işlemi tespit ederek bütçenin etkisini en iyi gösterebilmektedir. Ayrıca tahakkuk eden harcamalar kavramı, elde edilen ve kullanılan gerçek kaynaklara göre program maliyetlerini belirlemede sistemin tamamlayıcısı durumundadır. Bu yan ürünler ana sistemle birlikte, bütçeyi formüle etmeyi program yönetimini kurmayı amaçlar⁶⁴.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemini eleştirenler, genellikle isteklerin ve doğan karşı sorumlulukların, toplumun ekonomik kararlarını ne zaman etkileyeceğini belirlemenin zor olduğunu ileri sürmektedir. Tahakkuk esasına dayalı sistemler, mali yönetimin, satın alma yetkisi ile ilgili kontrol işlemleri gibi belirli prosedüre dayanan işlemlerine uygun bir çerçeve sağlamayabilir. Ayrıca bu muhasebe sisteminin uygulanması gelişen ülkeler açısından yokluğu en çok duyulan teknik açıdan beceri sahibi insan gücünün yaygın bir şekilde kullanımını gerektirir⁶⁵.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer ekonomik varlıkları içerir. Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacak hesapları, verilen borçlar gibi

⁶² Dişli; a.g.e., s.17.

⁶³ Kerimoğlu; a.g.e., s.90.

⁶⁴ Güngör; a.g.e., s.91.

⁶⁵ Güngör; a.g.e., s.91.

mali hesapları, fiziksel yapılar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar sivil amaçlar için kullanılmak üzere elde edilen ve ulusal savunma hizmetlerinin kullanımına tahsis edilen varlıklar ve doğal kaynaklar gibi varlıkları, denizlerde göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar, devlete ait şirketler ve iştirakler ile diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında devlet mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından önemlidir⁶⁶.

Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile devlet kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile devlet yöneticilerinin performanslarını ölçmede ve mali hesap verilebilirliğin sağlanmasında önemli bir işlev görür⁶⁷.

Bu sisteme göre üretilen mali raporlar, bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme, borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu veriler hükümetlerin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap verilebilirliğinin temelini oluşturur⁶⁸.

1.2.5.3. Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde mali olaylar ve işlemler, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde olduğu gibi ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı yani tahakkuk ettikleri dönemlere bakılmaksızın sadece fiili ödeme ve tahsilat gerçekleştiğinde kayıt altına alınır. Uyarlanmış nakit esasını, nakit esasından ayıran en önemli özellik hesapların, mali yılın son günü akşamı kapatılmayıp, belirli bir süre genellikle bir ay önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave süre içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır⁶⁹.

⁶⁶ Dişli; a.g.e., s.17.

⁶⁷ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.14.

⁶⁸ Kerimoğlu; a.g.e., ss.90-91.

⁶⁹ Nevran Karaca; **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri**, Sakarya Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2003, s.19.

Uyarlanmış nakit esası yukarıda belirtilen ilave süre hariç nakit esaslı devlet muhasebesinin tüm özelliklerini taşır. Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesinin faydası mali işlemlerin ilgili mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilebilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.

1.2.5.4. Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde mali işlemler ve olaylar, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde olduğu gibi nakit ödemesi ve tahsilatın gerçekleşmesine bakılmaksızın tahakkuk ettikleri anda kaydedilir. Bu sistemi, tahakkuk özelliğinden ayıran fark, muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ait işlemler sistem dışı olup raporlanmazlar. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması söz konusu olamayacağından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır.

Bu sistem nakit esaslı devlet muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında;

- Eksik bilgi üretmez,
- Mali işlemleri nakit akımlarına bakılmaksızın ortaya çıktığında kaydeder,
- Bütçe odaklı değildir,
- Tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar,
- Etkinlik ve performans denetimine sağlam bir alt yapı oluşturur,
- İleride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder⁷⁰.

1.2.6. Devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki farklar

Devlet muhasebesi ile özel sektör muhasebesi arasındaki farklılık, bu iki sektör için uğraşa konu olan faaliyette ve amaçta yatar. Devletin temel amacı toplumu refahını en üst düzeye çıkarmak, kamusal yararı gözetmek iken işletmelerin temel amacı kar maksimizasyonudur.

Devlet hizmetlerinin çoğu kar amacı güdülmeden yapılan hizmetlerdir. Devletin amacı kar olmayınca bu hizmetlere konulan fiyatlarda arz ve talebin dengelediği fiyatlar

⁷⁰ Kerimoğlu; a.g.e., s.89.

olmamaktadır. Bu durumda her iki muhasebe arasında gerçek maliyet rakamlarını saptama açısından bir fark doğacaktır⁷¹.

İşletmelerin mutlak suretle sermaye ihtiyaçları vardır ve bu sermayeyi kaydetmek zorundadırlar. Devletin yaptırım gücü vardır. Devletin oluşturacağı kurum ve kuruluşlar için gerekli olan Anayasa ve ilgili kanun, yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararı gibi ilgili mevzuat maddesidir. Yani devlete ilişkin bir birim kurulması için sermayesinin olması, gelir elde etmesi gerekmemektedir⁷².

Devlet mallarının önemli bir kısmının satılması, devredilmesi, likit hale dönüştürülmesi ya mümkün değildir ya da çok zordur. Oysa işletmelerin uğraş alanı çoğunlukla likit kıymetlere dayanır. İşletme yönetimi için varlıkların piyasa değeri ve bu değerlerdeki değişikliklerin izlenmesi çok önemlidir.

Gelir sağlanması açısından da devlet ile işletmeler arasında önemli farklılıklar vardır. İşletmelerin gelirleri ile maliyetleri arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Oysa devletin hiçbir zaman giderler karşılığında gelir elde etme düşüncesi olamaz. Devlet gelirlerinin amacı kamusal ihtiyaçları karşılamaktadır. Devlet bu ihtiyaçları karşılarken gelir elde etme amacı yoktur.

Devletin gelirlerinin büyük bir bölümünü vergiler oluşturmaktadır. Devletin gelir elde etme gibi özel bir gücü mevcuttur. İşletmelerin geliri ise üretimini gerçekleştireceği mal ve hizmetlerin satış hasılatıdır.

Devlet giderleri kamu ihtiyaçları neticesinde oluşmaktadır. Devlet giderleri yasama organının iznine bağlı olarak bütçe dahilinde yapılmaktadır. İşletme giderleri ise kar sağlamak amacıyla yapılmaktadır⁷³.

Devlet muhasebesi, devlet faaliyetlerinin seyrini denetleyen ve kontrolünü sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Ticari muhasebe ise işletmelerin, kar, maliyet ve işletme hesapları açısından durumunu göstermeyi amaçlamıştır⁷⁴.

Devlet muhasebesi devletin kamusal mal ve hizmet üretmesi nedeniyle ticari muhasebe kadar gereken gelişimi gösterememiştir. Devlet muhasebesi denetim anlayışına dönük bir kayıt sistemini benimsemiştir.

⁷¹ Güngör; a.g.e., s.33.

⁷² Arıcı; a.g.e., s.97.

⁷³ Arıcı; a.g.e., s.97.

⁷⁴ Güngör; a.g.e., s.34.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğunda devlet gelirlerinin kaynağını zekat, aşar, cizye, haraç gibi islami vergiler oluşturmaktaydı. Bunlar “Büyük Ruznamçe” adında bir yevmiye defterine harcamalar yapıldıkça tarih sırasıyla kaydedilmiştir. Gelirler önce “Hazine-i Birun” denilen dış hazineye toplanıp, giderler yapıldıktan sonra kalan kısım “Hazine-i Enderun” denilen iç hazineye aktarılmıştır⁷⁵.

Tazminat dönemi, diğer alanlarda olduğu gibi devlet muhasebesinde de gelişmelerin olduğu bir dönemdir. Bu dönemde o zamana kadar devlet maliyesinden sorumlu Baş Defterdarlık, Maliye Nezareti olarak değiştirilmiştir. İl ve İlçelerde maliye işlerine bakmakla görevli “Muhassılı-ı Emval” teşkilatı kurulmuştur. 1839 tarihli yönetmelikle kurulan bu teşkilat, eyalet ve sancaklarda devlet alacaklarının tahsil edilmesi, vergi ve nüfus tahrirlerini yapmak ve devlet mallarını yönetmekle görevliydi. Tazminattan sonra vergiler, artık nüfus başına değil önceden tanzim edilen vergi tahrirleri esas alınarak kişilerin vergi ödeme gücüne göre tarh ve tahsil olmuştur⁷⁶.

Türkiye’de devlet muhasebesinin özü I. Murat zamanında kurulan maliye teşkilatı ile başlar. 1839 yılında kurulan Maliye Bakanlığı tarafından 1882 yılında mal sandıkları için “Tenkisi Kayıt Talimatnamesi” hazırlanmıştır⁷⁷. Bu talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmuş, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmiştir. Ayrıca bu talimatname ile düzenlenen kayıt sistemi kameral muhasebe sistemidir⁷⁸.

İkinci meşrutiyetten sonra Genel Muhasebe yasası ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kayıdı Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Söz konusu talimatnameye göre heaplar ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulmuştur. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Söz konusu talimatnameye göre vezne muvazene, tahsisat,

⁷⁵ Gıyas Akdeniz; **Devlet Muhasebesi**, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1948, s.3.

⁷⁶ Şahin; a.g.e., s.17.

⁷⁷ Güngör; a.g.e., s.19.

⁷⁸ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.8.

masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterler tutulmuştur. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aittir. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara verirlerdi⁷⁹.

Tazminat sonrası yapılan mali iyileştirme çabaları devletin bir hazinesi olduğu ve devlet gelir ve giderlerinin sonuçlarının kamuoyuna sunulması gerektiğini ortaya koyması açısından devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi açısından önemli bir yer tutmaktadır⁸⁰.

1923 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılmış, Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir. Meşrutiyet devrinin ilk bütçesine ait kesin hesabın çıkarılabilmesi amacıyla kurulan ve bir nevi bütçe muhasebesi diyebileceğimiz bu sistem, saymanların çift kayıt usulünü kavrayamama nedeniyle hesap verememe durumunu doğurmuştur. Bu nedenle sistem kaldırılmıştır⁸¹.

Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesinin günün koşulları ile uyumlaştırılma çalışmaları 1925 yılında başlamış ve çok az sayıda değişikliğe uğrayarak uzun yıllar yürürlükte kalan ve mali anayasa olarak kabul edilen 26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe girmiştir. Yeni talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuştur. Eski talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış, diğer sandıklar adına tahsilat ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalat hesapları yürürlüğe konmuştur⁸². Ayrıca hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelir ve gider tahakkuk hesapları kaldırılmış, çift kayıt usulü ile kontrol yerine hesapların yardımcı kayıtlar ile kontrolü yoluna gidilmiştir. Bu talimatname ile çift kayıt sistemi ve kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur. Ancak bu sistem gelir ve gider tahakkuklarını gösterememiş ve hazinenin gerçek durumunu yansıtamamıştır⁸³.

⁷⁹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.9.

⁸⁰ Arıca; a.g.e., s.63.

⁸¹ Güngör; a.g.e., s.20.

⁸² Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.9.

⁸³ Necmeddin Bedi Feyzioğlu; **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler Cilt:1- Milli Muhasebe- Devlet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:845, İstanbul, 1966, s.345.

1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe girmiştir. 1928 tarihli Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy volan şeklinde Yevmiye Defteri uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Bu yönetmelikle açılan hesapların maliyeti ve işleyişi açık olarak ifade edilmiş ve sistemde olmayan bazı hesap grupları sisteme dahil edilerek devlet borçları, dış borçlar, iştirakler, döner sermayeler, müteahhit bonoları, hazine kefaletleri, esham ve tahvilat, hazine alıntıları açılan söz konusu hesaplardır⁸⁴. Milli gelir ve bu gelire ait menbaların hesaplanması ve milli servette husule gelecek değişmelerin önceden tahmin ve takdir edilebilmesine Türkiye’de yeni yer verilmeye başlanmıştır. Bu durumun Türkiye’de mali politikanın tanzimi konusunda sağlam bir esas teşkil etmesi ve devlet muhasebesinin de mevcut mali politikanın, milli servetteki artışa zarar vermeden ne dereceye kadar yürütüldüğünü ve aynı zamanda bu servet artışıyla olması beklenen umumi politik hedeflere ne nispette eriştiğini göstermesi hedeflenmiştir.⁸⁵

Söz konusu yönetmelikte 01.15.1953, 23.05.1974, 31.05.1974, 13.01.1975, 19.12.1977, 22.06.1981, 03.03.1986, 20.08.1986, 02.01.1987, 30.12.1987, 27.01.1989 tarihlerinde bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı arttırılmış ayrıca taahhüt ve tahakkuk esaslarına yer verilmiş, nazım hesapların sayısı arttırılmıştır.

Mal muhasebesine ve dönem sonu işlemlere yer vermek gibi önemli işlemlere sahip olmasına karşın devlet muhasebe genel ve muamelat yönetmelikleri ile ihtiyaç duyulan muhasebe sistemi kurulamamış, devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlanamamıştır. Ayrıca yönetmeliklere yukarda sayılan ek ve değişiklik yapılması ile iyice karmaşık bir hale gelmiştir. Dili de yeni kuşak görevlileri zorlamaya başlamıştır⁸⁶.

Devlet muhasebesinin günün şartlarına ve değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, iki ayrı yönetmelik halinde düzenlenen işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikle bir araya getirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine imkan sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla söz konusu iki ayrı yönetmelik birleştirilip

⁸⁴ Dişli; a.g.e., s.14.

⁸⁵ Abram MEY; **Türk Devlet Muhasebesi Üzerine Düşünceler**, Çeviren: Cumhur FERMAN, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 62–42, Yeni Matbaa, Ankara 1956, s.6.

⁸⁶ Dişli; a.g.e., s.14.

14.01.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1990 tarihinden itibaren "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" adı altında uygulamaya konulmuştur⁸⁷.

2004 yılına kadar uygulanan bu sistemin eksiklikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir⁸⁸:

Devlet birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standardı ile sonuçları birleştirmeye uygun muhasebe planı bulunmamaktadır. Bundan dolayı kamu kurumlarında muhasebe birliği yoktur.

Uygulanan muhasebe sistemi özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda bütçe uygulanmasına odaklanmıştır.

Muhasebe sistemi bazı istisnalar haricinde nakit esasına dayanmaktadır. Bu nedenle yeterli veri üretmemektedir.

Söz konusu yönetmelikte yer alan hesaplar uluslar arası kabul görmüş muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmamıştır.

Devlet mal varlığını izlemeye yarayacak hesapların mevcut olmaması, devletin mal varlığı muhasebe içine alınamamakta ve raporlanamamaktadır.

Muhasebe sistemi bazı istisnalar haricinde süreklilik göstermemektedir. Faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları dönemde kalmaktadır. Mali işlemlerden etkileri daha sonraki dönemlerde ortaya çıkacak olanlar kayıt altına alındıkları yılda kalmakta ileriye taşınmamaktadır.

Nakit esaslı söz konusu muhasebe sistemi, mali raporlamaya ve sonuç üretmeye uygun değildir.

1990 yılında yapılan düzenleme bir yenilik getirmekten ziyade mevcut muhasebe sisteminin sadeleştirilmesini sağlamıştır. Oysa dünyadaki serbest piyasa eğilimleri, devlet yönetim ve kurallarında da özel sektör sistem ve işleyişine yönelimleri tetiklemiştir. Bu kapsamda özel sektör muhasebe uygulamaları devlet muhasebesine yön vermeye başlamıştır. Yani devlet muhasebesi ticari muhasebenin etkisine girmiştir. Böylece devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına geçişler başlamıştır.

Ülkemizde söz konusu değişimin dışında kalmamıştır. Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları Dünya Bankasının da desteği ile 1995 yılında

⁸⁷ Karaarslan; a.g.e., s.47.

⁸⁸ Ömer Duman; "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2004, Yıl:23, Sayı:275, s.8.

genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış, döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür⁸⁹.

Bu yeni muhasebe sisteminin otomasyon sistemi olmadan yürütülmesinin zorluğu dikkate alınarak bilgi işlem alt yapısının kurulması planlanmış ve muhasebe sağlayan Say2000i Projesinin uygulamaya konulması çalışmalarına öncelik verilmiştir.

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

Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” 19.11.2003 tarihli Resmi Gazetede 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte belirlenen esaslara uygun olarak, genel ve katma bütçeli idareler için tahakkuk esasına dayalı “ Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu mali yönetim ve kontrol sistemimizi tamamen değiştirmiştir. Kanun muhasebe kayıt ve işlemlerinin, devlete ait şirketler hariç bütün genel yönetim birimlerinde standart hale getirilmesi ve tahakkuk esasına göre yürütülmesini hükme bağlamıştır.

Kamu mali yönetiminde köklü değişim getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun uygulamaya geçişi için bir yıllık hazırlık süreci öngörülerek 2005 yılında yürürlüğe girmesi planlanmış ancak idari düzenlemeler tamamlanamadığından uygulamaya geçiş bir yıl daha ertelenmiştir. Bu dönemde, yeni sistemde devlet muhasebesinin temel standart ve ilkelerini düzenleyen “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre bazı değişikliklere uğramış ve genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini kapsar şekilde “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” adıyla 08.06.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu yönetmelik yıl boyunca uygulanmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda 5436 sayılı Kanun ile yapılan

⁸⁹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.10.

değişiklik üzerine merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için hazırlanan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yerel yönetimler ve Sosyal Güvenlik Kurumu için de ayrı farklı muhasebe yönetmelikleri hazırlanmıştır⁹⁰.

2.2. Ülkemizde devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesini zorlayan nedenler

Türkiye’de devlet muhasebesindeki en önemli problem devlet muhasebesi uygulamasındaki dağınıklıktır. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurumun olmaması devlet muhasebesinde standartlar ve kuralların oluşturulmamasının en önemli sebebi olmuştur. Ayrıca devletin resminin tam olarak görme konusunda bir talebin ve ilginin olmaması da bu dağınıklığa neden olmuştur⁹¹.

Devlet muhasebesindeki gelişmelerin temelinde OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslar arası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin, devletlere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerini benimseyen devletlerin, muhasebe sistemlerinden üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Örneğin IMF, dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemektedir, farklı ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiriyle karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir. Bu nedenle uluslar arası kuruluşların dünya ülkelerine benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretleri artmıştır.

Avrupa Birliğine giriş için belirlenmiş olan kriterlere uyum yolundaki en büyük kriter, 07/02/1992 tarihinde imzalanan Maastricht Kriterlerinin tutturulması ile olacaktır.

Maastricht Kriterlerinin ise bazıları aşağıdaki gibidir.

- Toplulukta en düşük enflasyona sahip üç ülkenin yıllık enflasyon oranları ortalaması ile, ilgili üye ülke enflasyon oranı arasındaki fark 1,5 puanı geçmemelidir.

⁹⁰ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.11.

⁹¹ Ercan Çalış; “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, **Muhasebe - Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz (ISSN: 1305-8185)**, Cilt:5, Ekim 2005, Yıl:14, sayı:14, s.109.

- Üye ülke devlet borçlarının GSYİH'ye oranı %60'ı geçmemelidir.
- Üye ülke bütçe açığının GSYİH'ye oranı %3'ü geçmemelidir.
- Herhangi bir üye ülkede uygulanan uzun vadeli faiz oranları 12 aylık dönem itibariyle, fiyat istikrarı alanında en iyi performans gösteren 3 ülkenin faiz oranını 2 puandan fazla aşmayacaktır.
- Son 2 yıl itibariyle üye ülke parası diğer bir üye ülke parası karşısında devalüe edilmiş olmamalıdır.

Yukarıda belirtilen verilerin (örneğin bütçe açığı verilerinin) birlik içerisinde incelenebilmesi ve karşılaştırılabilmesi için uluslar arası muhasebe ve mali raporlama tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. Muhasebe sisteminden elde edilen raporlar; kendi içerisinde tutarlı, dönemler itibariyle karşılaştırmaya imkan tanıyan ve diğer ülkelerle karşılaştırma yapılabilecek düzeyde olmalıdır. Kısacası AB üye ve aday ülkeleri arasında ortak mali dili konuşmak, mali raporlamanın amaçları arasında yer almaktadır.

Uluslar arası mali kuruluşların Türkiye'ye yönelttikleri eleştirilerin başında genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Devletin mali faaliyetlerinin takip edilebilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur⁹².

Nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ise ilgililere karar almada ve ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Örneğin bu sistemde devlet muhasebesi maddi duran varlıklar dahil mal muhasebesini kapsamamaktaydı. Muhasebe sisteminden sağlanamayan veriler, mali karar alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince şeffaf olmalarını ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerine engel olmaktadır.

Devlet Muhasebesinde reform niteliğindeki değişikliklere ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz⁹³:

⁹² Erkan Karaarslan; "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık", **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak Mart 2002, Yıl:4, Sayı:15, s.7.

⁹³ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.24.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsayan ortak bir muhasebe ve raporlama standardı ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planının olmaması, dolayısıyla kamu kurumlarında muhasebe birliğinin sağlanamaması,
- Muhasebe kayıtlarının nakit esasına göre tutulması,
- Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıkların muhasebe sisteminde takip edilememesi ve raporlanamaması,
- Hesapların yeterli detayda olmaması,
- Hesapların, uluslar arası kabul görmüş muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmaması,
- Faaliyet ve bütçe uygulamalarının ait oldukları dönemde kalması nedeniyle, devlet muhasebesinde sürekliliğin olmaması,
- Devlet muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına herhangi bir katkısının olmaması,
- Kurumsal mali tabloların üretilmemesi,
- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir şekilde görülmesinin mümkün olmaması,
- Devlet muhasebesinin ödenek ve nakit planlamasında kullanılabilecek sağlıklı veriler sağlayamaması,

Yukarıda sayılan nedenlerle 01.01.1990 tarihli Devlet Muhasebe Yönetmeliğiyle uygulanan sistem ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. 1995 yılında Dünya Bankasının da desteğiyle başlatılan ve genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2004 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır⁹⁴.

Kamu mali yönetiminde köklü bir değişim getiren 24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kanunu muhasebe kayıt ve işlemlerinin, devlete ait şirketler hariç bütün genel yönetim birimlerinde standart hale getirilmesi ve tahakkuk esasına göre yürütülmesini hükme bağlamıştır⁹⁵.

⁹⁴ Dişli; a.g.e., s.15.

⁹⁵ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.11.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun diline uygun olarak hazırlanarak 08 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmak istenmesinin nedeni, Devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye dönük kararlar alınırken başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasını ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesini sağlayacaktır⁹⁶.

2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Yapılan Yenilikler

2.3.1. Devlet muhasebesinin kapsamı

Yeni devlet muhasebe sistemi ile genel yönetimi kapsayan ve devletin tüm faaliyetlerinin gösterildiği, uluslararası standartlara uygun mali tablolar üretilmektedir. Bu tablolar yine uluslar arası alanda kabul edilen raporlama süreleri içerisinde modern yöntemlerle tüm ilgililere sunulmaktadır.

2.3.2. Devlet muhasebesinde kayıtlarda tahakkuk esasına geçilmesi

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde esas olarak, alınan mal ya da yaptırılan hizmetler karşılığı doğmuş olan bir devlet borcunun “bütçe emanetleri” uygulaması dışında, gerçekleştiğinde değil ödendiğinde bütçeye gider, gelirler de tahsil edildiğinde bütçeye gelir olarak yazılmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde, devlet varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır.

Ülkemizde daha önce uygulanan muhasebe sistemi, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilemediği nakit esasına dayanmaktaydı. Yürürlüğe giren tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise bütçe işlemleri nakit esasına göre, faaliyetler ise tahakkuk esasına göre kaydedilmektedir. Yeni muhasebe sistemimizin en önemli özelliklerden biri nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasına dayalı faaliyet sonuçlarını birlikte üretilebilecek şekilde düzenlenmiştir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin

⁹⁶ Erkan Karaarslan; “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Mayıs-Ağustos 2002, Sayı:140, s.64.

uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilmesi için yansıtma tekniği kullanılmıştır⁹⁷.

Yani muhasebe sisteminde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş bir devlet borcu gider, gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece devletin mali faaliyetleri tam ve zamanda kayıt altına alınmaktadır. Ayrıca devletin varlık ve yükümlülüklerindeki değişimler de muhasebe sisteminde kaydedilmekte ve varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikler raporlanabilmektedir⁹⁸.

2.3.3. Devletin tüm mali faaliyetlerinin kayıt altına alınması

Nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmaktaydı. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımamasına neden olmakta ve bu durumda Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamaması sonucunu doğurmaktaydı⁹⁹.

Ülkemizde devlet muhasebesi sisteminde yapılmak istenen değişikliklerin amaçları arasında;

- Devletin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, Devlete ait tüm mali bilgileri, muhasebeden açık ve doğru bir şekilde öğrenmelerini sağlamak,
- Mali bilgilerin, karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında, net ve ayrıntılı bir şekilde sunulabilmesi,
- Devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesi,
- Muhasebeden elde edilen raporların devletin faaliyet ve performansını gösterecek şekilde düzenlenebilmesi,
- Devletin ve yönetsel birimlerin faaliyetlerini finanse edebilme, sorumluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesi için gerekli bilginin sağlanabilmesi,
- Devletin ve yönetsel birimlerin faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılanabildiği hakkında gerekli bilginin sağlanabilmesi,
- Devletin ve yönetsel birimlerin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanılmadığının tespit edilebilmesi, sayılabilir.

⁹⁷ Duman; a.g.e., s.9.

⁹⁸ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.32.

⁹⁹ Duman; a.g.e., s.9.

Yeni muhasebe sistemi yukarıda sayılanları gerçekleştirebilmek için bütçe odaklı muhasebe sisteminden, bütçe tarafından kavranamayan, maddi ve maddi olmayan tüm varlıklarını ve Devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilmesine imkan verecek bir muhasebe sistemine geçilmesiyle mümkün olacaktır. Böylece muhasebeden elde edilecek tüm raporlar, önceki sistemin aksine Devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen tüm işlemlerin görülmesine imkan verecek şekilde düzenlenebilecektir.

2.3.4. Devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi

Daha önceki devlet muhasebe sisteminde en fazla eleştirilen konulardan biri de maddi duran varlıklar dahil olmak üzere mal muhasebesini kapsamamasıydı. Maddi duran varlıkların muhasebe dışı bırakılması bunlara yapılan harcamaların da yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak örneğin bir bütçe yılı içinde yapılan bina gelecek yıllarda da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir¹⁰⁰. Bu durum muhasebeden elde edilen raporların muhasebenin yönetim ve kontrol fonksiyonunun tam anlamıyla yerine getirememesine neden olmuştur.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile kapsama giren kurumların tüm mal varlıkları genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine göre muhasebe hesaplarında yer alacaktır.

Maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarında yer almaması bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir mali yıl içinde alınan araç ya da yapılan bina, ödenen bir hak daha sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların kullanımıyla ortaya çıkan yıpranma payları, varlıkların kullanıldıkları yıllara dağıtılmalıdır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde duran varlıklar da muhasebeleştirilip raporlarda yer almaktadır. Mali tablolarda maddi duran varlıklar, amortisman giderleri ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme uygulamaları ile raporlama tarihindeki piyasa değeri ile raporlanacaktır¹⁰¹.

Maddi duran varlıkların hesabının tutulmasında bir takım zorluklar mevcut olsa da devletin sahip olduğu varlıkların ayrıntısının bilinmesi açısından bunların kayıt altına

¹⁰⁰ <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>; Erişim Tarihi: 10.05.2008, s.67.

¹⁰¹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.33.

alınması son derece önemlidir. Maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasındaki zorlukları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz¹⁰².

Kamunun elinde yıllardan beri birikmiş ciddi boyutta maddi duran varlık vardır, bunların envanterinin yapılarak hesaplara alınması en başta gelen zorluktur.

Pratikte kamu mallarının tümünün hesaba alınması mümkün olmadığı için muhasebe disiplinin gereklerinden taviz vermeden, hesaba alınacak duran varlıkların belirlenmesi gerekmektedir.

Hesaba alınan duran varlıklar her yıl yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.

Maddi duran varlıklar için kullanım süreleri içinde amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Hesaba alınan duran varlıkların raporlanması ve bunların yönetim muhasebesi anlamında analiz edilmesi gerekmektedir.

Mevcut ve edinilecek duran varlıkların otomasyon ortamına geçilmesi donanım ve personel açısından önemli bir maliyet oluşturacaktır.

Etkinlik, bir işletmenin veya örgütün tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetleri sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur¹⁰³.

Devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesiyle varlıkların nicelik ve nitelikleri kamu mali yönetiminin bilgisine dahil olacağından, yönetimi daha etkin hale gelecektir.

Devletin duran varlıklarının muhasebe sistemi dışında kalması devletin bilançosunun eksik çıkarılmasına neden olmaktadır. Oysa iyi bir devlet muhasebesi, ekonomi ve maliye politikalarına ışık tutabilecek bilgileri verebilmesi için hiçbir işlemi muhasebe dışında bırakmamaya ve söz konusu hesapları konsolide etmeye elverişli olmalıdır¹⁰⁴.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin geçici 1. maddesi, bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce mevcut veya edinilmiş duran varlıkların 2007 yılı sonuna kadar envanterinin çıkarılarak değerlemenin yapılmasını öngörmektedir.

¹⁰² Eyüp Kızılkaya; “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları” **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz - Eylül 2002, Yıl:5, Sayı:17, ss.105-106.

¹⁰³ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Mayıs Ağustos 2002, Sayı:140, s.79.

¹⁰⁴ Güngör; a.g.e., s.110.

2.3 5. Ödenek, nakit planlaması ve bütçe hazırlanmasına destek sağlaması

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenmemiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilememektedir¹⁰⁵.

Bu sorunun giderilmesi için, Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde üç yeni hesap mevcuttur:

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte getirilen “Bütçeleştirilecek Borçlar” hesabı, Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması planlanan hizmet veya mal karşılığı olmak üzere Devlet zimmetinden karşılandığı halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü harcamaya da izin verilmediğinden, ödeme emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılır¹⁰⁶.

Bütçeleştirilmiş Borçlar hesabı ödeneği olduğu halde yer ve zaman farklılığı nedeniyle ödenek temin edilemediği durumlarda gerçekleşen giderlerin, bütçe gideri şeklinde tahakkuk ettirilmesinden doğan borçların takip edildiği hesaptır¹⁰⁷.

Üçüncü hesap ise nazım hesaplar grubu içinde yer alan Taahhütler Hesabıdır. Bu hesap ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve böylece bunların bütçedeki ilişkisi kurulabilmektedir. Taahhüt izleme sistemi ile birlikte özellikle yıllara sari işler için ödenek planlaması yapılabilecektir¹⁰⁸.

Yeni muhasebe sistemine geçilinceye kadar bütçe uygulanmasında, bütçe hazırlık çalışmalarında muhasebe bilgilerinden yararlanılamamıştır. Bütçe ödenekleri kurumlara pazarlık ile, bir takım alışkanlıklar ve basit istatistik yöntemleri kullanılarak verilmiştir¹⁰⁹.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesiyle birlikte ödenek yokluğuyla ödenemeyen borçlar ile taahhütlerin muhasebe sisteminde izlenmesi sonucu devletin ne zaman hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilmekte ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilmektedir.

¹⁰⁵ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.34.

¹⁰⁶ Duman; a.g.e, s.10.

¹⁰⁷ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.34.

¹⁰⁸ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.34.

¹⁰⁹ Duman; a.g.e., s.11.

2.3.6. Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında yer alması

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ile birlikte devlet borçları ve bu borçların vade yapısı devlet hesaplarında görülebilmektedir.

Aksak işleyen bir nakit yöntemiyle bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetiminde rasyonelliğin yitirilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını artırmış, iç ve dış borçlarımızın artması da son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimize çevrilmesine neden olmuştur. Daha önceki muhasebe sisteminin ürettiği raporlarda bu borçların tutarını tam ve doğru biçimde görmek mümkün değildi¹¹⁰.

Devlet muhasebesindeki gelişmelerin temelinde, esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslar arası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birliklerin, diğer ülkelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacı yatmaktadır¹¹¹. Çünkü bu kuruluşlar özellikle kredi vermek istedikleri ülkenin bilançosunu görmek istemektedirler.

2.3.7. Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilmesi

Kesin Hesap Kanunu, devletin hesap verme araçlarından en önemlisi olup daha önceki muhasebe sisteminde kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucu elde edilebilmekteydi¹¹².

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sistemi ile Ödenek Hesapları Grubunda yer alan ödenek hesaplarının yardımcı hesap kodları aracılığıyla ve bütçe uygulamalarına ait sonuçların ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği bütçe hesapları yardımıyla kesin hesap düzenlemelerine ilişkin muhasebeden elde edilebilecektir¹¹³.

2.3.8. Vergi harcamalarının raporlanması

Vergi harcamaları, Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisnaları ve buna benzer uygulamalar nedeniyle vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirin yeniden dağıtılması anlamına gelen vergi harcamaları aslında devlet

¹¹⁰ Duman; a.g.e., s.11.

¹¹¹ Ahmet Bağbaşıoğlu; “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’yla Oluşturulması Gereken Kurullar ve Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Nisan- Haziran 2004, Yıl: 6, Sayı: 24 (Ücretsiz Ek) s.71.

¹¹² Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.35.

¹¹³ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.35.

gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Daha önceki muhasebe sisteminde bu giderlerin hesaplanması anketler ve istatistik yöntemleriyle yapılmaktaydı¹¹⁴.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde giderler hesabının altında yer alan vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar hariç vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir¹¹⁵.

2.3.9. Dönem ayırıcı hesapların kullanılması

Daha önceki muhasebe sisteminde zaman ayırıcı hesaplar yoktu. Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı, Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile Gider Tahakkuk Hesapları nakit esaslı muhasebe sisteminde mevcut değildi. İçinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş ancak ödenmesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak giderlerin izlenmesi mümkün değildi. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından yararlanılamamıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebe istemiyle birlikte 18, 28, 38, 48 nolu hesap gruplarında dönem ayırıcı hesaplara yer verilmiştir. Böylece gelir ve gider tahakkukları ile gelecek dönemleri ilgilendiren gider ve gelirlerin izlenmesine mümkün olmaktadır¹¹⁶.

2.3.10. Devlet muhasebesinde süreklilik

Temel muhasebe kavramlarından biri olan süreklilik daha önceki muhasebe sistemimizde uygulanamamaktaydı. Daha önceki muhasebe sistemimizde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları mali yılda kalmaktadır. Ancak faaliyet ve bütçe uygulamalarının gelecek yıllara olan etkilerinin de görülmesi gerekmektedir. Daha önceki muhasebe sisteminde bazı hesapların açıklamasında devir verir ya da vermez gibi bir ibare bulunmaktaydı. Yeni muhasebe sistemimizde bir hesap yılsonunda bakiye veriyorsa bir sonraki yıla devredecek, vermiyorsa kapanacaktır. Böylece yıllar itibariyle faaliyet sonuçları da bilançolarda görülebilecektir¹¹⁷.

¹¹⁴ Karaarslan; Ülkemizde Devlet ..., s.59.

¹¹⁵ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.36.

¹¹⁶ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., ss.37-38

¹¹⁷ Karaarslan; Kamu Mali Yönetimi..., s.67.

2.4. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin mali saydamlığa ve hesap verme sorumluluğuna katkısı

Mali saydamlık (şeffaflık), hükümetin yapısının ve işlevinin, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasını ifade eder. Yani devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça devlet hesaplarına yansımaları ve bunların anlaşılır bir şekilde kamuoyuna sunulmasıdır. Bir ülkede mali saydamlıktan söz edilebilmesi için kamuoyuna tüm mali işlemleri gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması ve yayınlanması gerekir¹¹⁸.

Kamu, işlevlerini devam ettirmek ve amaçlarını gerçekleştirebilmek için belirlenen ihtiyaçlar doğrultusunda harcamalar yapmak, bunun karşılığı olarak da kaynaklar bulmak durumundadır. Bu kaynakların etkinliğinin artırılabilmesi ve ülke ekonomisinin gerçeği yansıtacak şekilde değerlendirilebilmesinin sağlanması için mali saydamlık en önemli koşullar arasındadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin mali saydamlığa sağlayacağı katkıları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz¹¹⁹.

Genel yönetim sektörü içindeki tüm kurumların mali işlemleri aynı muhasebe ilke ve standartlarına göre kaydedilecektir.

Yeni muhasebe sistemi ile hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali tüm faaliyetleri muhasebe tarafından kayıt altına alınacak ve raporlanacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı da muhasebe tarafından izlenecektir.

Dönemsellik kavramına göre mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecektir.

Yani muhasebe sisteminde mali raporların düzenli bir şekilde yayımlanması hususunda kesin taahhütlerde bulunmaktadır.

Mali riskler raporlanacaktır. Ayrıca standartları belirlenmiş bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir.

Kapsama dahil tüm kamu idarelerinin konsolide edilmiş raporlarının hazırlanması, devletin resminin tam olarak çıkarılmasında ortak muhasebe ve raporlama standartları oluşturmaktadır. Aynı tip mali raporlar hazırlanması, bunların konsolide

¹¹⁸ Dişli; a.g.e., s.19.

¹¹⁹ Karaarslan; Ülkemizde Devlet..., ss.64-65.

edilmesiyle tüm kurumların faaliyetleri hakkında bilgi edinme, karşılaştırılabilme, doğru değerlendirmede bulunma ve çıkarımlar yapılabilmesini sağlamaktadır.

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır, kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin temel yükümlüğüdür. Kamu yönetiminde de hesap verme yükümlüğü olması gerekmektedir. Halkın seçtiği vekillerden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine verilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakları demokratik rejimin özünde olan bir yetkidir¹²⁰.

Devlet muhasebesinin temel amacının, kapsama giren kurumların bir mali yıla ait tüm mali işlemlerinin kayıt altına alınması, faaliyetlerinin gerçeğe uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde hazırlanması olduğunu düşünürsek tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin devlet muhasebesinin temel amacını gerçekleştirdiğini, dolayısıyla tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin hesap verme sorumluluğunun etkili çalışmasını sağladığını söyleyebiliriz.

Devlet muhasebesi kaynak kullanımını gerektiren işlemleri kaydettiği ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel teşkil ettiği sürece muhasebe sisteminin gereklerini yerine getirmiş olacak bu da kaynakların yönetiminde yer alanların hesap verebilmesine imkan sağlayacaktır.

Muhasebe sistemi, yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer enstrümanı konumundadır¹²¹.

Mali saydamlık, hesap verme yükümlülüğü ile karşılıklı etkileşim içindedir. Kamu yönetiminde şeffaflığı sağlayabilmek için de ¹²²etkili ve iyi işleyen hesap verme sürecine ihtiyaç vardır.

¹²⁰ Dişli; a.g.e., s.18.

¹²¹ Dişli; a.g.e., s.19.

¹²² Kararaslan; Kamu Mali Yönetimi..., s.74.

2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemimiz

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali anayasa olarak kabul edilen 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesi, aşağıda görüleceği üzere muhasebe kayıt işlemleri bakımından karmaşa söz konusuydu.

5018 sayılı Kanun öncesi, kamu sektöründe:

Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler, uyarlanmış tahakkuk esası

Döner Sermayeli İşletmeler, tahakkuk esası

Özel Bütçeli İdareler, uyarlanmış nakit esası, uyarlanmış tahakkuk esası ve tahakkuk esası

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, uyarlanmış tahakkuk esası ve tahakkuk esası

Sosyal Güvenlik Kuruluşları, tahakkuk esası

Fonlar, uyarlanmış nakit esası, uyarlanmış tahakkuk esası ve tahakkuk esası

Yerel İdareler, nakit esası ve uyarlanmış tahakkuk esası uyguluyordu¹²³.

5018 sayılı Kanun genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler şeklinde tanımlamıştır.

Kamu mali sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, özellikle kamu mali sisteminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda uluslar arası gelişmelere paralel olarak yeni yaklaşımlar getirmiştir¹²⁴.

Kamu mali yönetim sistemimizin iyileştirilmesi için yapılan çalışmalar, mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramların daha iyi işleyebilmesi için

¹²³ Erkan Karaarslan; Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı, www.erkankaraarslan.org. Erişim Tarihi: 02.05.2008.

¹²⁴ Ali Bilge, Ferhat Emil, Baki Kerimoğlu; “Kamu Mali Yönetim Reformu, Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik”, **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, Mayıs 2004, Yıl: 17, Sayı:218, s.10.

ihtiyaç duyulan altyapının ancak sağlam ve gelişmiş tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile kurulabileceğini göstermiştir. Bu durum da dikkatlerin devlet muhasebesi üzerine toplanmasını sağlamıştır¹²⁵.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebede üretilen mali raporlar, gelirleri, amortisman giderleri de dahil olmak üzere tüm giderleri, varlıkları (mali varlıklar, fiziksel varlıklar, sermaye varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içermektedir. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını başka bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturmaktadır. Bu nedenle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi modern kamu mali yönetim sistemi için gereklidir¹²⁶.

Kanunun amaç başlıklı birinci maddesinde “..... tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek” denilmekte olup, kanunda yeni muhasebe sistemi ve uygulama esasları ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Kanun 49. maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekli, süre ve türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarenin görüşü alınarak, Mali Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak kurul tarafından belirleneceği ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır.

Maddede devlet muhasebe sistemi, mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup, yönetileceği belirtilmiştir. Devlet muhasebe sistemimizde saydamlık, hesap verebilirlik, kesin hesap kavramlarının yer alması ve bunun sonucu olarak parlamento denetimi gibi esasların olduğuna vurgu yapılmıştır¹²⁷.

Kanunun 50. maddesinde “ Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her

¹²⁵ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.25.

¹²⁶ Eyüp Kızılkaya; “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz- Eylül 2004, Yıl:7, Sayı:25, s.120.

¹²⁷ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.25.

muhasabe kaydının belgeye dayanması şarttır.” denilerek devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanacağı hüküm altına alınmaktadır. Ayrıca muhasabe kayıtlarının belgeye dayanması gerektiği de bu madde ile hükme bağlanmıştır.

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin hususlar, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulu Kararıyla çıkarılacak yönetmeliğe uygun olarak, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı tarafından, sosyal güvenlik kurumları için ilgili idareler ve mahalli idareler için ise İçişleri Bakanlığı tarafından Maliye Bakanlığının görüşü alınarak hazırlanacaktır.

Kanunun 51. maddesinde ise devlet muhasebesinde dönemselliğe işaret edilmiştir. Muhasebe döneminin mali yıl olduğu belirtilmiştir. Kanunun tanımlar maddesinde de mali yılın takvim yılı olduğu anlaşılmaktadır.

Aynı madde de “ Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir” denilerek bütçe sisteminde nakit esasının uygulanmasına devam edildiği belirtilmiştir. Devlet muhasebe sistemi tahakkuk esasında muhasebe kayıtlarını ve nakit esasında bütçe uygulamalarını verecek şekilde oluşturulmuştur.

Bütçe gelir ve bütçe giderleri niteliğindeki hesaplara kaydedilen tutarların gerek faaliyet hesapları ve gerekse bilanço hesaplarıyla ilgilendirilmesinde yansıtma hesapları kullanılır.

Muhasebe sisteminin temel esasları ve sistemin işleyişi ile ilgili merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirtilen hükümler doğrultusunda muhasebe sisteminin kurulması ve uygulaması ile muhasebe sistemi¹²⁸:

- Kamu iktisadi Teşebbüsleri gibi devlet şirketleri hariç tüm genel yönetim sektörünü ve tüm mali işlemleri kapsaması,
- Kapsama dahil bütün kamu idarelerinde ortak devlet muhasebe ve raporlama standartlarının uygulanması,
- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini sağlaması,

¹²⁸ Kızılkaya; Kamuda Muhasebe ..., s.120.

- Tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre, bütçe gelir ve giderlerinin nakit esasına göre kaydedilmesini,
- Yöneticilerin, yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretebilmesi için yeterli detayda olması,
- Mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,
- Mali muhasebe ve bütçe muhasebesinin bütün işlemlerini kaydetmesi ve raporlaması,
- Muhasebe ve raporlama standartlarının uluslar arası standartlara uygun olarak Kanunda belirtilen idarelerden temsilcilerin katılımıyla oluşturulacak Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi,
- Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türleri; uluslar arası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirlenmesi ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe girmesi,
- İdarelerin hesap planlarına, muhasebe kayıt ve işlemlerine ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hususları düzenleyen uygulamaya yönelik düzenlemeleri Genel Muhasebe Yönetmeliğine uygun olarak hazırlamaları¹²⁹,
- Mali raporların ve bunlardan üretilcek mali istatistiklerin, uluslar arası standartlara uygun olarak bütünlük, kullanışlılık, geçerlilik, ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanmasını sağlar¹³⁰.

Kanunun 61. maddesine göre, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, Hazine müsteşarlığı hariç, Maliye Bakanlığı tarafından, yerel yönetimler de dahil olmak üzere diğerlerinde ise kendileri tarafından yürütülecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği yeniliklerden biri de, yerel yönetimleri de içine alan bütün genel yönetim birimlerinin konsolide edilmiş istatistiklerinin hazırlanmasıdır. Söz konusu kanun uygulamaya girmeden önce bu alanda sorumluluk üstlenmiş merkez bir birim yoktu. Maliye Bakanlığı, Hazine

¹²⁹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.26.

¹³⁰ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.26.

Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve Devlet İstatistik Kurumu çeşitli raporlar hazırlamaktaydı. Aynı konuda hazırlanan raporlarda bazen farklılıklar olabiliyordu.

Kanunun 53. maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali istatistiklerinin Maliye Bakanlığı tarafından derleneceği ve üçer aylık dönemler itibariyle yayımlanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin konsolide edilmiş mali istatistiklerini derleyerek aylık dönemler itibariyle yayımlayacaktır. Dünyada kamu kesiminde mali istatistiklerin yayımlanması hususundaki standart, merkezi idareye dahil kamu idarelerinin mali istatistiklerinin aylık olarak, genel idareye dahil kamu idarelerinin mali istatistiklerinin ise üçer aylık dönemler itibariyle yayımlanmasıdır. Böylece mali istatistiklerin hazırlanması ve yayımlanmasında uluslar arası standartlara uygunluk sağlanmıştır¹³¹.

Kanunun 54. maddesinde Maliye Bankalığı tarafından hazırlanan bir yıla ait devlet mali istatistiklerinin, izleyen yılın Mart ayı içinde hazırlama, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenen standartlara uygunluk açısından dış denetim organı olan Sayıştay'ın denetimine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Böylece Maliye Bankalığı tarafından yayımlanan mali istatistiklerin doğruluğuna olan güvenin pekiştirilmesi sağlanmış olacaktır.

Ülkemizde 2004 yılında genel bütçeye dahil daireler ve katma idareler tarafından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna bağlı olarak çıkarılan muhasebe yönetmelikleri ile devlet muhasebe sistemimiz, muhasebe sisteminden beklenen verileri elde etmeye başlamıştır. Kamu idarelerinde çerçeve hesap planı Genel Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenerek muhasebe hesaplarındaki dağınıklık ortadan kalkmış, muhasebe kayıtlarında olması gereken standartlar belirlenmiş, düzenlenmesi gereken tablolar yönetmelikle hüküm altına alınmıştır. Tekdüzen hesap planı ile tutulacak muhasebe kayıtlarından üretilen mali tablolar konsolide edilerek, kurumların ve tüm kamunun tümüne yönelik mali istatistikler üretilmektedir. Böylece kamu kaynaklarını yönetenlerin kontrolü ve hesap vermeleri sağlanmış ve her düzeyde ilgililerin ihtiyaçlarına uygun bilgiler muhasebe sisteminden beklenen saydam ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde üretilmektedir.

¹³¹ A. Kadir İlbaş, Atilla İnan ve Vural Şahbenderoğlu; **Açıklamalı- Gerekçeli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara 2006, s.83.

2.6. Türkiye’de Uygulanan Devlet Muhasebesinin Hukuki Dayanakları

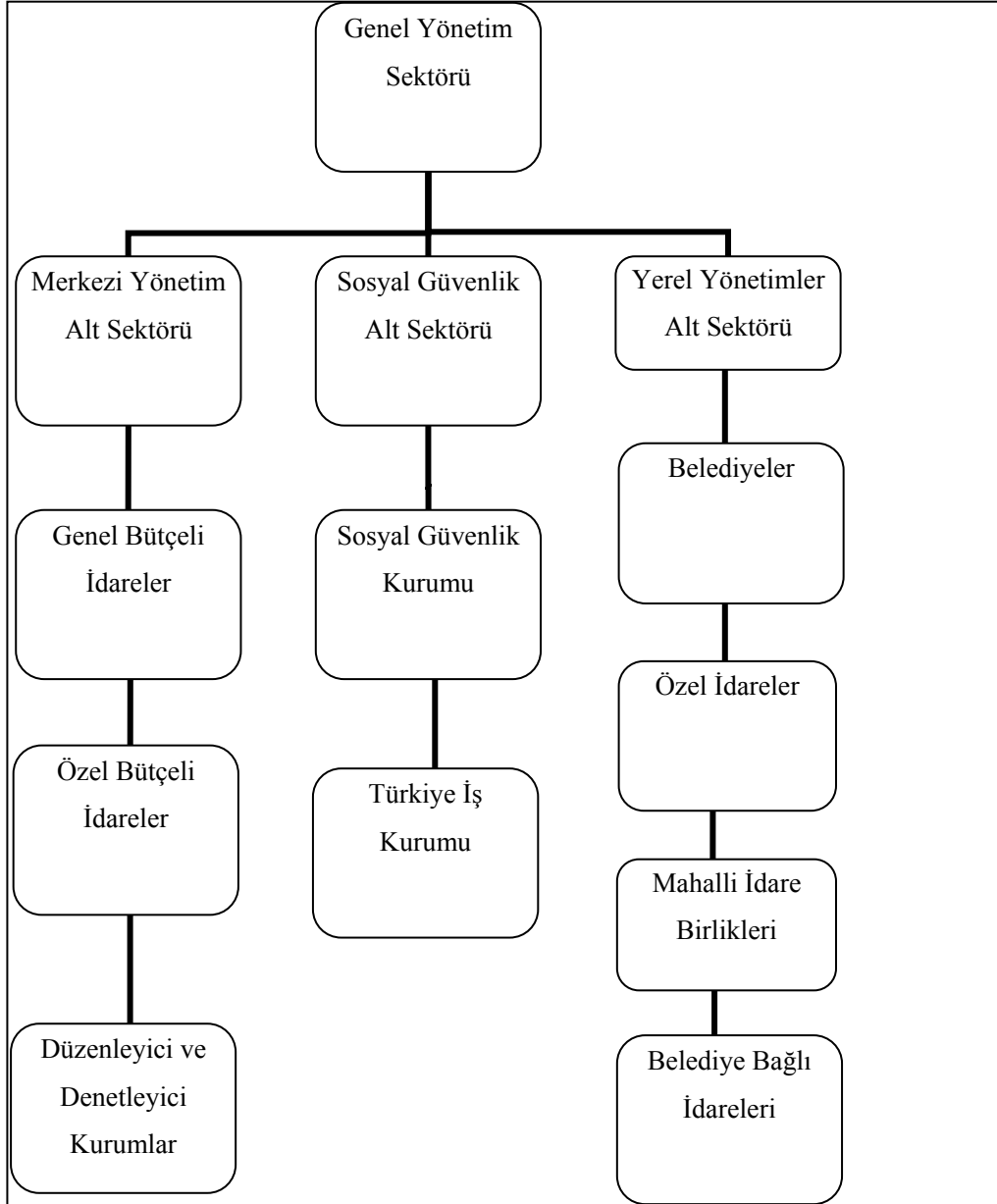
Ülkemizde genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinde uygulanacak tahakkuk esaslı devlet muhasebesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak devlet muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı, hazırlanacak raporlar ile muhasebe politikaları Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde belirlenmiştir.

Merkezi Yönetim Kapsamındaki kamu idareleri için (Genel Bütçeli İdareler, Özel İdareli Bütçeler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar) “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 30.12.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.7. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Kapsamı

Ülkemizde devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler; genel yönetim ile birlikte kamu sektörünü oluşturmaktadır. Devlet şirketlerinin amacı özel hukuk hükümlerine göre pazar için mal ve hizmet üretip piyasa koşullarına satmak ve kar elde etmek olduğundan devlet muhasebesinin dışındadırlar. Devlet muhasebesinin kapsamı kamu sektörü değil, genel yönetim sektörüdür. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu mali Yönetim ve Kontrol Kanununda genel yönetim sektörünü kapsamı belirtilmiştir. Genel yönetim sektörünün kapsamını söz konusu kanuna uygun olarak aşağıdaki Şekil 3’de gösterilmiştir.



Şekil 3. Genel Yönetim Sektörünün Kapsamı

Kaynak: Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.7.

5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçeye dahil kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde Yüksek Öğretim Kurumları, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri ile özel bütçeli diğer idareler ve (III) sayılı cetvelde düzenleyici ve denetleyici kurumlar sayılmış olup bunlar merkezi yönetim kapsamındadır. (IV) sayılı cetvelde ise Sosyal Güvenlik Kurumları belirtilmiştir. Söz konusu cetveller Ek-1’de gösterilmiştir.

2.8. Devlet Muhasebe Sistemimizde Muhasebeleştirme Belgeleri

Devlet muhasebesin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, “ Ödeme Emri Belgesi” ve “ Muhasebe İşlem Fişi” olmak üzere iki belge kullanılmaktadır.

Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar ile okul pansiyonları hesabının borçlu çalıştığı işlemlerde ödeme emri belgesi kullanılmaktadır. Bunun dışındaki tüm işlemler ise muhasebe işlem fişiyle muhasebeleştirilmektedir.

Muhasebe işlem fişi iki nüsha olarak düzenlenir, fişin bir nüshası işlemin dayanağını oluşturan belgelerle birlikte Sayıştay’a gönderilir, diğer nüshası ise muhasebe biriminde saklanır.

Harcamayı yapan birim tarafından hazırlanan ödeme emri belgesinin iki nüshası Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde sayılan kanıtlayıcı belgelerle birlikte muhasebe birimine verilir. Ödeme emri belgesinin bir nüshası ve ekinde yer alan kanıtlayıcı belgeler Sayıştay’a gönderilir ve diğer nüshası ise muhasebe biriminde saklanır¹³².

Ödeme emri belgesi ve muhasebe işlem fişi sırasıyla Şekil 4 ve Şekil 5’de gösterilmiştir.

¹³² Dişli; a.g.e., s.25.

ÖDEME EMRİ BELGESİ

Muhasebe Birimi Kodu																		
Muhasebe Birimi Adı																		
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim	Yevmiyenin	Bütçe Yılı													
					Tanhi													
					No.su													
Kurum Adı																		
Birim Adı																		
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Yardımcı Hes.Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı
														Borç		Alacak		
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	YTL	YKr	YTL	YKr		
														Toplam:				
														Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı:				

Yukarıda yazılı..... Bütçe Gideri tahakkuk ettirilmiştir. Ödenmesi / Mahsubu gerekir.

Ödeme Emri Belgesi No.	Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı		Vergi İndirimi Toplamı		Kesinti Toplamı		Ödenmesi Gereken		Çek / Gönderme Emri No.
	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	
TETKİK EDEN									
Memur	Şef		Muhasebe Yetkilisi Yrd.		AÇIKLAMA VE EKLER				
ÖDEMEYE ESAS BELGENİN									
Tüni	Tanhi	No.su	Tutan						
			YTL	YKr					
..... / / 20			Uygundur / / 20 Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı				Ödeyiniz / Mahsup Ediniz / / 20 Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı		
Yalnız : aldım.									

(*) Gerçekleştirme görevlileri arasında harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

M.Y.M.Y. Ömek:1/A

Şekil 4. Ödeme Emri Belgesi

Devlet muhasebesinde muhasebeye konu olan bilgi ve belgeler iki şekilde düzenlenir.

Birincisi, tahakkuk dairelerinden bir ödeme emri belgesi veya muhasebe işlem fişine kanıtlayıcı belgeler olan eki (maaş bordosu, yolluk bildirimi gibi) muhasebe birimlerine verilir.

İkinci durumda ise muhasebe birimi tarafından konu bilgileri tespit edilerek (nakit hareket cetvelinin düzenlenmesi gibi) belge düzenlerler.

Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgelerine kaydedilir. Muhasebeleştirme belgelerinin mutlaka maddi dayanağı olmalıdır. Maddi dayanak bir belgedir. Belgeler olmadan kayıt yapılamaz.

2.9. Devlet Muhasebe Sistemimizde Kullanılacak Defterler ve Düzenlenmesi Gereken Raporlar

Muhasebe işlemlerinin kaydında;

- Yevmiye Defteri,
- Büyük Defter,
- Kasa Defteri,
- Yardımcı Hesap Defterleri kullanılmaktadır.

Yevmiye Defteri: İşlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak günlük işlemler kaydedilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç alacak eşitliği mevcuttur.

Büyük Defter: Yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri ilgili hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Yevmiye defterine yevmiye tarih ve sırasına göre kaydedilen işlemler, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılmış büyük defterde ilgili sayfalara tasnifli olarak kaydedilir.

Kasa Defteri: Diğer büyük defterlerde yer alan bilgilere ilaveten kasa işlemlerine ait büyük deftere günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ve muhasebe yetkilisi ile veznedar tarafından yapılan açıklamalar kaydedilir.

Yardımcı Hesap Defteri: Yardımcı defterler, hesap planında yer alan hesaplara ait bilgilerin ayrıntılı şekilde kaydedilebilmesi için tutulan defterlerdir. Bu defterlere yönetmelikte ek olarak yer verilmemiştir. Bilgi işlem kayıtlarında yapılan kayıtlar doğrultusunda belirlenmiş formatları vardır.

Tahakkuk esaslı sisteme geçilmesinin ardından hesap planı, kayıt esası, yevmiye ve defterlere kayıt sistemi değiştirilmiştir. Önceki uygulamada her bir hesap için açılan yapraklara işlemler kaydedilmekte ve bunların aylık olarak birleştirilmesinden oluşan deftere yevmiye defteri denilmekte, ayrıca bir büyük defter kaydı yapılmamaktaydı.

Yeni sistemde işlemler ticari muhasebede olduğu gibi yevmiye tarihi ve sıra numarasına göre maddeler halinde önce yevmiye defterine ardından büyük ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.

Muhasebeleştirme belgelerinde bulunan yevmiye tarih ve sütunlarına gerçekleşen işlemlerin kaydedildiği tarih ve hesap döneminin başında “1” den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaraları esas alınır¹³³.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğince hazırlanması gereken raporlar şunlardır:

- Mizan Cetveli,
- Bilanço,
- Faaliyet Sonuçları Tablosu,
- Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu,
- İç Borç Değişim Tablosu,
- Dış Borç Değişim Tablosu,
- Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu,
- Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu,
- Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu,
- Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,

¹³³ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.58.

- Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu¹³⁴

Belirtilen raporları kapsama dahil tüm idareler (Merkezi Yönetim, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Yerel Yönetimler Şekil-3) tarafından her muhasebe ve raporlama dönemi itibariyle hazırlamaları gerekmektedir.

Söz konusu mali tablolar mali saydamlığın ve çağdaş bir yönetim sisteminin gereği olarak aşağıdaki bilgileri sağlayacak böylece devletin hesap verilebilirliğini ortaya koyacaktır¹³⁵:

- Mali fonların dağılımı, kullanımı ve kaynakları hakkında bilgi sağlamalıdır.
- Genel yönetim kapsamındaki kurumların faaliyetlerini nasıl finanse ettiklerini göstermelidir.
- Tüm talep edenlere de verilmek üzere, genel yönetim kapsamındaki tüm kurumların mali durumu hakkında doğru, net ve açık bilgiler sunmalıdır.
- Genel yönetim kapsamındaki kurumların performanslarının, etkinliklerinin ve başarılarının değerlendirilmesi için bilgi üretecektir.
- Kamu idarelerince üretilen mizanlar, yukarıda sayılan mali tablolarla birlikte belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığına gönderilir.
- Belirtilen raporlar doğru bir şekilde hazırlanıp, belirtilen zamanlarda kullanıcıların bilgisine sunulabilirse yönetim birimlerinde saydamlık ve hesap verilebilirlik sağlanmış olacaktır.

2.10. Devlet Muhasebe Sistemimizde Hesap Planı

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde geçmeden önceki devlet muhasebe sistemine yapılan eleştirilerden biri de kodlama sistematığının olmaması dolayısıyla kamudaki mali işlemlerin konsolide edilememesi, yönetim için yeterli, anlamlı sonuçların elde edilememesiydi.

¹³⁴ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde 117.

¹³⁵ Karaarslan; Kamu Mali Yönetimi... , s.71.

Devlet muhasebesi sisteminde kullanılacak hesap planının taşınması gereken bazı temel özellikler vardır¹³⁶:

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

Genel yönetim kapsamındaki idarelerde bütçe hazırlanması ve bütçe işlemlerinin nakit olması zorunluluğu ile birlikte tüm mali işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi karşısında kamunun tümünde uygulanması zorunlu olan çerçeve hesap planı oluşturulması gerçeği ortaya çıkmıştır¹³⁷.

Bu amaçla hesap planı genel kabul görmüş muhasebe sınıflandırmasına uygun olarak sınıflandırılmıştır. Çerçeve hesap planı, tüm kurumlarca uygulanacağı için mümkün olduğunca bir hesap planında olmazsa olmaz unsurlardan ödün vermeksizin kurumların ortak paydaları tespit edilerek azami ihtiyacı karşılayacak birinci düzey ana hesap grubu, ikinci düzey hesap grubu ve üçüncü düzey hesaplardan oluşturulmaya çalışılmıştır¹³⁸.

Hesap planlarının sınıflandırılması¹³⁹;

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

Ana hesap; aynı türdeki birçok hesaptan oluşan ve büyük defterde bir isim altında görülen hesaplara ana hesap denir. Bu hesaplar bir işlem türü hakkında genel bilgi verirler. Ana hesap bir bütündür, yardımcı hesaplar ise bu bütünü oluşturan parçalardır¹⁴⁰.

¹³⁶ Bulutoğlu ve Kurtuluş; a.g.e., s.202.

¹³⁷ Kızılkaya; Kamuda Muhasebe ..., s.121.

¹³⁸ Kızılkaya; Kamuda Muhasebe ..., s.121.

¹³⁹ Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planlarına İlişkin Genel Tebliği 3-Detaylı Hesap Planı Sınıflandırması, Sayı: 2006-1 (7 Ekim 2006 tarih ve 26312 sayılı Resmi Gazete).

¹⁴⁰ Dişli; a.g.e., s.26.

Çerçeve hesap planı ana hesap grupları, hesap gruplar ve hesapların tamamından oluşmaktadır. Genel yönetim sektörünün tamamı hesap planlarını buna göre oluşturmak zorundadır.

Hesap planı, ana hesap gruplar, hesap grupları ve hesaplardan oluşur. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan çerçeve hesap planından ve ihtiyaç duyulması halinde açılacak diğer hesaplardan oluşur.

Detaylı hesap planı ise ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapları içeren hesap planı ile dört düzeyli ve her bir düzeyi iki haneli yardımcı hesaplardan oluşur.¹⁴¹

Genel yönetim çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap grubu bütçe hesapları bölümünü, 6 numaralı ana hesap grubu faaliyet hesapları bölümünü, 8 numaralı ana hesap grubunu bütçe hesapları bölümünü ve 9 numaralı hesap grubu nazım hesaplar bölümünü oluşturur.

2.11. Devlet Muhasebe Sistemimiz ve Muhasebe Temel Kavramları

Muhasebe veri ve raporlarının muhasebeyle ilgili taraflara eşit derecede yarar sağlaması ve sonuçlarının güvenilir olması, bunların muhasebe kavram ve ilkelerine uygun şekilde yapılmasına ve hazırlanmasına bağlıdır. Bu nedenle muhasebe kavram ve ilkeleri, uyulması gereken temel esaslar olarak büyük önem arz etmektedir¹⁴². Bu kavramlar uluslar arası nitelik taşıyıp muhasebe uygulamalarına yön verirler.

Devlet muhasebesi de muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür¹⁴³.

a) Süreklilik: Kamu idarelerinin faaliyetlerinin herhangi bir zaman sınırlanmasına tabi olmaksızın sürdürülür.

b) Dönemsellik: Bir ekonomik birimin sınırsız olarak kabul edilen ömrünün belirli dönemlere ayrılmasını ve her dönemin faaliyet sonuçlarının birbirinden bağımsız olarak ortaya konulması gereğini ifade eder.

Kamu idarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak değerlendirilir.

¹⁴¹ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.60.

¹⁴² Küçüksavaş; a.g.e., s.12.

¹⁴³ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde 5.

c) Parayla Ölçülme: Parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlere ait muhasebe kayıtları, ortak ölçü olarak ulusal para birimiyle yapılır.

d) Maliyet Esası: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilirler. Maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlendirilmesine ilişkin hükümler saklıdır.

e) Belgelendirme: Muhasebe kayıtları, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılır.

f) Tutarlılık: Muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması esastır. Uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve mali etkilerinin mali tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur.

g) Tam Açıklama: Mali tablolar, bu tablolardan yaralanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir.

h) Önemlilik: Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolarda yer verilecek önemde olması şarttır.

i) İhtiyatlılık: Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı Genel Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılamaz.

2.12. Devlet Muhasebe İlkeleri

Muhasebe ilkeleri, belirli bir andaki muhasebe uygulamasını kapsayan ve uyulması gerektiği genel kabul görmüş olan, muhasebe yöntem ve usulleridir. Muhasebe ilkeleri temel kavramlara dayanmakta olup, hepsi birlikte bir bütünü oluştururlar.

Devlet muhasebesinde ilkeler bütün kamu idarelerinin belirli mali rapor ve işlerin yürütülmesinde uyulması gereken ilkeleri tanımlamaktadır. Bu açıdan mali raporların hazırlanması, sunulması ve muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde uygulama birliği sağlamaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde temel muhasebe ilkelerine yer verilmiştir:

2.12.1. Faaliyet sonuçları ilkeleri

a) Kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir-gider işlemleri, tahakkuk esasına göre gelir gider hesaplarında izlenir. Gelir ve gider hesapları, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerin kaydına mahsustur.

b) Gerçekleşmemiş gelir veya giderler gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından farklı gösterilemez. Belirli bir dönemin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem başında ve sonunda hesap kesimi işlemleri yapılır.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar ve diğer duran varlıklar için amortisman ve tükenme payları ayrılır.

d) Arazi ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilir. Ancak, normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilir.

e) Dönem sonuçlarının tespitiyle ilgili olarak uygulanmakta olan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliklerin etkileri açıkça belirtilir.

f) İhtiyatlılık ilkesi gereği tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için hesaplanan karşılıklar gider olarak muhasebeleştirilir ve raporlanır.

h) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir ya da birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, muhtemel olaylar ve yükümlülüklerden kaynaklanan, gerçeğe yakın olarak tahmin ve hesap edilebilen giderler tahakkuk ettirilerek faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelirler için ise gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile herhangi bir tahakkuk işlemi yapılamaz, dipnotlarda açıklama yapılır.

2.12.2. Bütçe uygulama sonuçları tablosu ilkeleri

a) Kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe gider hesapları, yıllık bütçe düzenlemesi ve diğer mevzuatla bütçe geliri ve bütçe gideri olarak tanımlanan ve kesin hesabın çıkarılmasına esas teşkil eden işlemlerin kaydına mahsustur.

b) Kamu idareleri işlemlerinin, nakit esasında kayıt ve raporlanmasında bütçe gelir ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilen tutarın, ilgisine göre faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde yansıtma hesapları kullanılır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamasına geçilmesi ile birlikte, nakit esasına göre bütçe uygulama sonuçları, tahakkuk esasına göre de faaliyet sonuçları muhasebe sisteminden elde edilmektedir¹⁴⁴. Yani bütçeye ilişkin hesapların tutulmasında nakit esaslı muhafaza edilmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, tüm mali işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilanço ve faaliyet hesaplarına kaydedilmekte ve bu işlemlerden bütçe gelir ve giderlerini ilgilendirenler ise yansıtma hesapları aracılığıyla bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarına kaydedilmektedir. Yansıtma hesapları tahakkuk esaslı devlet muhasebesiyle nakit esasına göre kaydedilen bütçe muhasebesi arasında geçiş sağlamaktadır¹⁴⁵.

2.12.3. Bilanço ilkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı, kamu idaresinin tasarrufundaki kaynaklar ile bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarının yapılması, mali tablolarının hazırlanması ve raporlanması yoluyla, belirli tarihte kamu idaresinin mali durumunun ilgililer için saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Kapsama dahil kamu idareleri bilançolarını Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen şekil ve esaslara göre hazırlayıp sunar. Bilançolar hesap tipinde hazırlanır. Hesap tipi bilançonun sol tarafında varlıklar, sağ tarafında ise yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar yer alır.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleriyle gösterilir. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin bir gereği olarak, indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olmak üzere üç başlıkta incelenmektedir¹⁴⁶:

¹⁴⁴ Karaarslan; Tahakkuk Esaslı ...,s.108.

¹⁴⁵ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.61.

¹⁴⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde 9,10,11.

2.12.3.1. Varlıklara ilişkin ilkeler

a) Varlıklar likidite durumlarına göre dönen ve duran varlıklar ana hesap gruplarına ayrılır. Dönen varlıklar ana hesap grubu, hazır değerler; menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, diğer alacaklar, stoklar, ön ödemeler, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar hesap gruplarına, duran varlıklar ana hesap grubu ise; menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar hesap gruplarına ayrılır.

b) Faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilecek veya kullanılarak tüketilecek varlık ve alacaklar bilançoda dönen varlıklar ana hesap grubu içinde gösterilir.

c) Faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülmesi öngörülmeleyen ve hizmetlerinden bir faaliyet döneminden daha uzun süre yararlanılacak varlıklar ve vadesi faaliyet dönemini aşan alacaklar bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde gösterilir. Dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan alacaklar, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

d) Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen durumlarda varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıklar ayrılır. Dönen varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucunda, gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

e) Bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanılan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.

f) Duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili dönemlere yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.

g) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların, raporlama tarihinde gerçek değerleriyle gösterilmesi amacıyla, Genel Yönetim

Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili hükümleri uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekir. Dönem sonu bilanço gününde varlık hesaplarında kayıtlı olup yabancı para cinsinden takip edilen varlıklar da değerlemeye tabi tutulur.

h) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler muhasebeleştirilir ve bilançoda gösterilir. Varlıklar arasında yer alan alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak tahsil zamanı gelmeyen faiz alacakları ilgili hesaplarda gösterilir.

i) Tutarları net olarak hesaplanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnotlarında veya eklerinde gösterilir.

j) Mal veya hizmet karşılığı teminat veya depozito olarak verilen tutarlar, varlıklar içinde gösterilir.

k) Stoklarını hesaplarında izlemeye karar veren kamu idarelerince, satmak, üretimde veya tüketimde kullanmak amacıyla edinilen ilk madde, malzeme, yarı mamul veya mamul mal, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi stoklar maliyet bedelleriyle dönen varlıklar içindeki ilgili hesaplara kaydedilir ve raporlanır. Bunlardan yapılan satışlar, tüketimler veya kullanımlar stok hesaplarından düşülerek karşılıkları duruma göre ilgili varlık ve gider hesaplarına kaydedilir.

2.12.3.2. Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler

a) Yabancı kaynaklar vade yapılarına göre kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap gruplarına ayrılır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu; kısa vadeli iç mali borçlar, kısa vadeli dış mali borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri, ödenecek diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına, uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap grubu ise; uzun vadeli iç mali borçlar, uzun vadeli dış mali borçlar, faaliyet borçları, diğer borçlar, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.

b) Kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olan yükümlülükleri, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilir.

c) Kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemini aşan yükümlülükleri bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenler, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

d) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen gelirler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler tahakkuk tarihinde muhasebeleştirilir ve bilançoda gösterilir. Yabancı kaynaklar arasında yer alan borçlara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak, ödeme zamanı gelmeyen faiz borçları ilgili hesaplarda gösterilir.

e) Kamu idarelerinin bilinen ve tutarları tahmin ve hesap edilebilen bütün yabancı kaynakları kaydedilir ve bilançoda gösterilir.

f) Dönem sonu bilanço gününde yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden takip ve ödemesi yapılan tutarlar değerlemeye tabi tutulur ve raporlama tarihindeki değerleriyle mali raporlarda gösterilir.

g) Mal ve hizmet karşılığı teminat veya depozito olarak alınan tutarlar yabancı kaynaklar içinde gösterilir.

2.12.3.3. Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

a) Öz kaynaklar ana hesap grubu; net değer (sermaye), değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, yedekler, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları ve geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları ile dönem faaliyet sonuçları ana hesap gruplarına ayrılır. Yedekler, gelir unsuru olarak faaliyet sonuçları tablosuna aktarılmaz. Genel yönetim kapsamında ticari esaslara göre faaliyet gösteren kamu idarelerinin varlık hesaplarında net değer yerine, kendilerine tahsis edilen sermaye ile bunun ödenmiş miktarı gösterilir.

b) İlk açılış bilançosuna dahil edilememiş bulunan varlık ve yabancı kaynakların envanteri yapıldıkça belirlenen değeri ilgili varlık veya yabancı kaynak hesabına ve net değere (sermaye) ilave edilir.

c) Dönem faaliyet sonucu ile önceki yıl/yıllar faaliyet sonuçları bu grupta yer alır.

d) Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için öz kaynak kalemlerinden negatif değer taşıyanlar indirim kalemleri olarak yer alır.

2.12.3.4. Nazım hesaplara ilişkin ilkeler

a) Kamu idarelerinin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek üzere nazım hesaplar kullanılır.

b) Nazım hesaplar, yalnızca ilgili olduğu diğer nazım hesaplarla karşılıklı olarak borç ve alacak çalışan hesaplardan oluşur. Bu hesaplar mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterilir.

2.13. Devlet Muhasebesi Standartları

5018 sayılı Kanunun 49. maddesinde genel yönetim sektörü için muhasebe ve raporlama standartları belirlemek üzere “ Devlet Muhasebesi Standartlar Kurulu” oluşturulması hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının nedenleri¹⁴⁷:

- Uygulamadaki farklılıkları kaldırmak,
- Mali tabloların, açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız, karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Kamu idaresiyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirilmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslar arası alanda genel yönetim sektörü için ortak mali bilgi üretmek ve ortak bir dil oluşturmaktır.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde düzenlenen temel standartlar ile muhasebe sisteminden beklenen veriler elde edilebilecektir.

2.13.1. Muhasebe işlemi

- Karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisini
- Bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri
- Kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması vb. şekillerde gerçekleşir.

¹⁴⁷ Gülşen ve diğerleri; a.g.e., s.44.

Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir.

2.13.2. Muhasebe kayıt standartları

2.13.2.1. Çift taraflı kayıt sistemi

Devlet Muhasebe sisteminde her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedildiğinde başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir.

2.13.2.2. Kayıt zamanı

Bir ekonomik değer oluştuğunda, başka şekle dönüştüğünde, mübadeleye konu olduğunda, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.

Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettikleri mali yıl hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiklerinde, bütçe giderleri de ödendiği yılda tahsil edilir. Bütçeye ait hesapların tutulmasında nakit esası kullanılmaktadır.

2.13.2.3. Kayıt düzeni

Muhasebe işlemleri gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında “1” den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırılarak kaydedilir.

Kayıtlarda yapılan yanlışlık ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde, düzeltme işleminin gerçekleşmesine yer verilir.

2.13.2.4. İşlemlerin belgeye dayanması

Muhasebe işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirilme belgelerinin hazırlanmasını gerektiren ve ilgili mevzuatta belgelerden oluşur.

Muhasebeleştirme belgesi olan; Ödeme Emri Belgesi ile Muhasebe İşlem Fişi bu belgelerde yer alması gereken asgari bilgileri taşıması kaydıyla kamu idarelerince ihtiyaca göre farklı içerik ve şekilde belirlenebilir.

2.13.3. Varlıkların sınıflandırılması

2.13.3.1. Mali varlıklar

Kasadaki nakit para, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, mali türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar dışındaki her türlü değerleri kapsamaktadır. Mali varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır.

2.13.3.2. Mali olmayan varlıklar

Bir üretim 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; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulanan mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak ve tüketilmek olmayan maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder.

Stoklar maliyet bedeli ile stok hesaplarına kaydedilir. Maliyet bedeli, stokların depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan bütün giderleri kapsar. Kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde gider hesabına, satıldıklarında ise ilgili varlık hesaplarına kaydedilerek stok hesaplarından düşümü yapılır.

2.13.4. Maddi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin standartlar

2.13.4.1. Maddi duran varlıklar

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli; alış bedeline, vergi, resim ve harçlarla ile diğer doğrudan

giderlerin ilave edilmesi ile bulunur. Maddi duran varlıkların bütünüleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Herhangi bir maliyet söz konusu olmadan elde edilen maddi duran varlıklar rayiç değeriyle muhasebeleştirilir.

Sanat eserleri, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilmemesi durumunda ise iz bedelliyle muhasebeleştirilir.

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.

Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, üretim ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplanmasında dikkate alınır. Bunun haricinde maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.

2.13.4.1.1. Amortisman ve tükenme payı

Arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındaki duran varlıklardan hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin usul ve esaslar ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir.

Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı hesaplanmasına esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplanmasına esas alınacak değer, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değerdir.

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.

Amortisman tabi varlıkların ekonomik ömürleri belirli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden belirgin şekilde

farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.

2.13.4.1.2. Yeniden değerlendirme

Kamu idareleri, bilançolarına dahil amortismanlara dahil varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı %25'i geçerse, her hesap dönemi sonunda aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılır.

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

- Bir hesap döneminde yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenir.

- Hesap dönemi içinde edinilen amortismanlara tabi varlıklar için edinildiği dönem yeniden değerlendirme yapılmaz.

- Değerleme, mali yılsonu itibariyle yapılır.

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

2.13.4.2. Maddi olmayan duran varlıklar

Mal ve hizmet üretiminde veya ediniminde kullanılmak, üçüncü kişiye kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan marka, isim, bilgisayar yazılımı, telif, patent, sınai ve işletme hakları gibi kalemler maddi olmayan duran

varlıklardır. Maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın satın alındığı veya üretildiği sırada yapılan nakit veya nakit benzeri harcama ya da varlığın elde edilmesi için verilen kıymetlerin rayiç değeridir. Maddi olmayan bir duran varlık elden çıkarıldığı, kullanım veya satışından hiçbir ekonomik fayda beklenmediği zaman hesaplardan çıkarılır.

2.13.5. Yabancı para cinsinden yapılan işlemler

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kaydedilir.

Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları oluştukları dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak kaydedilir.

2.13.6. Emanet hesapları

Mali yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde hak sahibince talep edilmeyen veya başka nedenlerle ödenmeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve daha sonra talep edilmesi halinde buradan ödenir. Ancak, hesaba alındığı mali yılı izleyen beşinci yılsonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar da mahkeme kararı üzerine ödenir.

2.13.7. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

Muhasebe politikaları, her dönem tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak bu politikalar, yeni düzenlemelerin gerektirmesi veya işlemlerin ve olayların daha sağlıklı sunulmasını sağlamak amacıyla değiştirilebilir.

Devlet muhasebenin uygulanmasına ilişkin ilkeler, esaslar, kurallar ve raporlamaya ilişkin yeni uygulamaya konulacak politikalar önceden uygulayıcılara ve kullanıcılara duyurulur. Değişikliklerin mevcut muhasebe politikaları ve raporlarını nasıl etkileyeceği açıklanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. AĞRI DEFTERDARLIĞI HAMUR MALMÜDÜRLÜĞÜNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMASI

Bu bölümde Ağrı Defterdarlığı Hamur Malmüdürlüğü'nden alınan 2007 Kasım ayı mizan cetveli, Aralık ayı yevmiye kayıtları, 2007 yılı geçici mizanı, 2007 yılı kesin mizanı, kapanış kaydı ve büyük defter kayıtlarına yer verilmiştir. Bilanço ise devlet muhasebesine göre tarafımızdan hesaplanmıştır. Ayrıca, tekrardan kaçınmak amacıyla birinci ve ikinci bölümdeki teorik bilgiler doğrultusunda nakit ve tahakkuk esaslı devlet muhasebelerimizin kısa bir karşılaştırılması yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Ağrı Defterdarlığı Hamur Malmüdürlüğü'nün Aralık ayında gerçekleşen mali işlemlerinin yevmiye kayıtlarına, mizan, büyük defter kayıtlarına ve bilanço'ya yer verilerek, çalışmamızın konusu olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin, muhasebe bilgisi sistemi olarak değerlendirilmesinde orijinal bir uygulama yapmaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Bu araştırmada Hamur Malmüdürlüğü'nün 2007 Kasım ayı mizan cetveli, Aralık ayı yevmiye kayıtları, 2007 yılı geçici mizan, 2007 yılı kesin mizan, kapanış kaydı, büyük defter kayıtları ve bilanço'ya yer verilmiştir. Ancak Hamur Malmüdürlüğünde Aralık 2007'de yapılan yevmiye kayıtları 240 sayfa olup, benzer mali olaylara ilişkin çok sayıda yevmiye kaydı mevcuttur. Uygulamamızda farklı mali işlemlere ait yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir. Örneğin Malmüdürlüğü'nde Aralık ayında tedavi giderine ilişkin yaklaşık yetmiş yevmiye kaydı mevcut olup, uygulamamızda tedavi gideriyle ilgili bir yevmiye kaydına yer verilmiştir. Söz konusu tek yevmiye kaydı ile tedavi giderlerine ilişkin yapılan yevmiye kaydının anlaşılacağı düşünülmüştür.

Araştırmamızda, Hamur Malmüdürlüğü'ne ait verilere yer verilmesinin nedeni, hem diğer Muhasebe Müdürlüklerindeki mali işlemlere ait yevmiye kayıtları mevcut olup hem de küçük bir ilçe olduğu için benzer mali işlemlere ait aşırı yevmiye kaydının olmamasıdır. Örneğin personel sayısı fazla olan herhangi bir il ve ilçedeki tedavi giderleri için yüzlerce sayfayı bulan yevmiye kayıtları mevcut iken uygulamamızda söz konusu ilçedeki personele ait tedavi giderleri yaklaşık yetmiş yevmiye kaydı mevcuttur.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Uygulamamızdaki veriler, daha önce Hamur Malmüdürlüğü'nde, Malmüdürlüğüne vekalet eden Muhasebe Uzmanından temin edilmiş olup, Muhasebe Uzmanından gerekli teknik bilgiler alınmıştır.

3.4. Hamur Malmüdürlüğü'ne Ait Aralık Ayı İşlemleri

Uygulamamızda önce Hamur Malmüdürlüğü'nün 2007 Kasım Ayı Mizanına yer verilmektedir. Ardından Malmüdürlüğü'nde Aralık ayında gerçekleşen mali işlemler belirtilmektedir. Daha önce değinildiği gibi, Aralık ayındaki mali işlemlere ait 240 sayfalık yevmiye kayıtları mevcut olup, uygulamamızda benzer mali işlemlere ait yevmiye kayıtlarının hepsine yer verilmemiştir. Dolayısıyla uygulamamızdaki yevmiye kayıtlarına göre oluşturulacak geçici mizan Malmüdürlüğü'nün geçici mizanıyla aynı olmayacaktır. Ancak uygulamamızdaki geçici mizan, dönem sonu işlemlerinin orijinal olarak yapılabilmesi için Hamur Malmüdürlüğü'nden alınan orijinal mizandır. Geçici Mizan'ın ardından dönem sonu işlemleri yapılmıştır. Malmüdürlüğü'nden alınan Kesin Mizandan sonra kapanış kaydı ve büyük defter kayıtlarına yer verilmiştir.

T.C. Maliye Bakanlığı

MİZAN CETVELİ (Toplam)

Muhasebat Genel Müdürlüğü

Muhasebe Birimi Kodu : 04104

Ait Olduğu Ay : 11

Bütçe Yılı 2007

Muhasebe Birimi Adı : Hamur Malmüdürlüğü

Hesap Kodu	Hesap Adı	B o r ç	A l a c a k	Borç Artık	Alacak Artık	Hesap Kodu
100	KASA HESABI	179.221,52	177.968,35	1.253,17	0,00	100
102	BANKA HESABI	7.938.099,82	7.938.099,82	0,00	0,00	102
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	8.012.706,11	8.180.102,94	0,00	167.396,83	103
108	DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI	165.800,00	165.800,00	0,00	0,00	108
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	424.408,69	395.691,79	28.716,90	0,00	120
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	242.657,27	26.794,37	215.862,90	0,00	121
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	5.310,07	3.981,94	1.328,13	0,00	140
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	56.685,63	65,00	56.620,63	0,00	150
161	PERSONEL AVANSLARI HESABI	237.866,64	237.866,64	0,00	0,00	161
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	191.673,78	191.673,78	0,00	0,00	162
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	13.915,64	0,00	13.915,64	0,00	253
254	TAŞITLAR HESABI	6.179,11	4.000,00	2.179,11	0,00	254
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	1.055.220,70	5.275,00	1.049.945,70	0,00	255
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	2.633.500,04	2.633.275,73	224,31	0,00	320
323	BÜTÇE ELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI	188.602,46	205.625,92	0,00	17.023,46	323
330	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	29.065,90	31.599,90	0,00	2.534,00	330
332	OKUL PANSİYONLARI HESABI	694.313,02	1.078.609,78	0,00	384.296,76	332
333	EMANETLER HESABI	450.876,99	498.600,54	0,00	47.723,55	333
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	1.092.596,25	1.097.222,91	0,00	4.626,66	361
362	FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA NET DEĞER HESABI	131,30	233,39	0,00	102,09	362
500	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	19.003,22	1.323.259,99	0,00	1.304.256,77	500
510	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	459.995,13	7.715.016,94	0,00	7.255.021,81	510
511	MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI	130.683,50	108.661,73	22.021,77	0,00	511
519	DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	12.673,98	17.121.693,28	0,00	17.109.019,30	519
580	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	17.307.646,94	0,00	17.307.646,94	0,00	580
591	DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	7.112.189,47	7.112.189,47	0,00	0,00	591
600	GELİRLER HESABI	3.491,17	1.014.202,09	0,00	1.010.710,92	600
630	GİDERLER HESABI	8.648.803,89	45.806,94	8.602.996,95	0,00	630
800	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	4.237,19	965.108,28	0,00	960.871,09	800
805	GELİR YANSITMA HESABI	970.665,77	125.432,97	845.232,80	0,00	805
810	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI	121.195,78	5.557,49	115.638,29	0,00	810
830	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	8.698.025,85	39.885,82	8.658.140,03	0,00	830
831	ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI	63.243,96	188.602,46	0,00	125.358,50	831
835	GİDER YANSITMA HESAPLARI	45.461,06	8.578.242,59	0,00	8.532.781,53	835
903	KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	8.359.060,00	7.695.769,21	663.290,79	0,00	903
904	ÖDENEKLER HESABI	48.456,00	8.359.060,00	0,00	8.310.604,00	904
905	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	7.647.313,21	0,00	7.647.313,21	0,00	905
910	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	11.050,00	2.200,00	8.850,00	0,00	910
911	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	2.200,00	11.050,00	0,00	8.850,00	911
940	DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	26.430,00	16.012,00	10.418,00	0,00	940
942	ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	12.290,60	11.950,20	340,40	0,00	942
945	DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI	15.720,20	26.478,60	0,00	10.758,40	945
948	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	91.965,77	9.052,96	82.912,81	0,00	948

T.C. Maliye Bakanlığı

MİZAN CETVELİ (Toplam)

Muhasebat Genel Müdürlüğü

Muhasebe Birimi Kodu : 04104

Ait Olduğu Ay : 11

Bütçe Yılı 2007

Muhasebe Birimi Adı : Hamur Malmüdürlüğü

Hesap Kodu	Hesap Adı	B o r ç	A l a c a k	Borç Artık	Alacak Artık	Hesap Kodu
949	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES	9.052,96	91.965,77	0,00	82.912,81	949
	Toplam	83.439.686,59	83.439.686,59	45.334.848,48	45.334.848,48	

Hamur Malmüdürlüğü'nün Kasım 2007 yılına ait Mizan Cetveli yukarıda yer almakta olup, Aralık 2007 ayında gerçekleşen işlemleri aşağıdaki gibidir:

1) 03/12/2007 tarihinde İlçe Devlet Hastanesinde muayene ve tetkik işlemleri yapılan İlçe Tarım Müdürlüğü personeli olan hastaya ait 387,08 YTL tutarındaki tedavi evrakı tahakkuka bağlanarak ödeme emri belgesiyle birlikte Malmüdürlüğü Muhasebe Servisine intikal ettirilmiş ancak fatura ödeneğinin bulunmaması nedeniyle ödenemediğinden 323- Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına alınmıştır.

2) İlçe Nüfus Müdürlüğü memuru önceden zimmetle almış olduğu nüfus cüzdanlarına ait 224,30 YTL tutarındaki satış hasılatını 03/12/2007 tarihinde vezneye teslim etmiştir.

3) Malmüdürlüğünde görevli personele ait fazla çalışma ücreti olarak 03/12/2007 tarihinde tahakkuk eden 1.076,27 YTL'den gelir vergisi ve damga vergisi kesildikten sonra kalan tutar için ertesi gün gönderme emri düzenlenmiştir. Ertesi gün bankadan alınan hesap özeti cetvelinden tutarın ilgiliye ödendiği anlaşılmıştır.

4) Malmüdürlüğünce, Hazine arazisini işgal eden şahıs adına 04/12/2007 tarihinde 91,02 YTL ecrimisil tahakkuk ettirilmiştir. Aynı gün ecrimisil tutarı ilgili şahıs tarafından Malmüdürlüğü veznesine nakden tahsil edilmiştir.

5) İlçe Tarım Müdürlüğüne ait 48,00 YTL telefon abonelik ve kullanım ücreti olarak 05/12/2007 tarihinde tahakkuk eden bedelden damga vergisi kesildikten sonra kalan tutar için ertesi gün çek ve gönderme emri düzenlemiş, gün sonunda banka hesap özeti cetvelinden tutarın ödendiği anlaşılmıştır.

6) Vergi Dairesi Müdürlüğünce 07/12/2007 tarihinde tahsil edilen paralardan ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için Maliye Bakanlığınca belirlenen limit alıkonarak artan 2.400,00 YTL düzenlenen teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılmıştır. Bankadan gelen hesap özetinde söz konusu tutarın banka hesabına alındığı anlaşılmıştır.

7) İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü personelinin 15 Aralık- 14 Ocak dönemine ait maaş dönemine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Gelir Vergisi	: 531,94 YTL
Damga Vergisi	: 35,10 YTL
Lojman Kiraları	: 189,60 YTL
Emekli Keseneği (%20)	: 963,12 YTL
Emekli Keseneği (%16)	: 770,48 YTL
İlaç Kesintisi (%20)	: 11,23 YTL
Sendika Aidatı	: 6,58 YTL
Ödenecek Tutar	: 4.788,67 YTL

Bordro muhteviyatı 10/12/2007 tarihinde hesaplara alınmıştır.

8) Mükellef A 20,40 YTL tutarındaki vergi borcunu 10/12/2007 tarihinde Malmüdürlüğü veznesine yatırmıştır.

9) Hükümet Konağının yakacak alımına ilişkin 10/12/2007 tarihinde 1.327,50 YTL tahakkuk etmiştir.

10) İlçe Emniyet Müdürü personelince %20'si maaşından ödenmek üzere kalan 207,30 YTL'lik ilaç gideri 10/12/2007 tarihinde tahakkuk etmiştir.

11) 9 ve 10 no.lu işlemlerle Bütçe Emanetlerine alınan tutarlar için aynı gün çek ve gönderme emri düzenlenmiştir. Ertesi gün gelen banka hesap özeti cetvelinden tutarların ilgili yerlere ödendiği anlaşılmıştır.

12) Takibe alınan 30,00 YTL tutarındaki alacak 14,00 YTL yasal faizi ile birlikte 11/12/2007 tarihinde tahsil edilmiştir.

13) İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü personeli maaşı için ilgili hesaplara alınan ve ödenmesi gereken 4.788,67 YTL'lik tutar için 12/12/2007 tarihinde ilgililerin hesabına ödenmek üzere çek ve gönderme emri belgesi düzenlenmiştir. Ertesi gün gelen banka hesap özeti cetvelinden, ilgililerin maaş ödemelerinin yapıldığı bankadaki hesaplarına ödeme yapıldığı anlaşılmıştır.

14) Defterdarlıkça düzenlenen hizmet içi eğitim seminerine katılan Malmüdürlüğü personeli adına 14/12/2007 tarihinde 242,34 YTL geçici görev yolluğu tahakkuk etmiştir.

15) İlçe Emniyet Müdürlüğü personeli A'nın tedavisi için İlçe Devlet Hastanesince İl Devlet Hastanesine sevki uygun görülmesi nedeniyle 14/12/2007 tarihinde 103,10 tedavi yolluğu tahakkuk etmiştir.

16) İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü malzeme alım ihalesine katılan B'ye ait 221,45 YTL'lik geçici banka teminat mektubu Malmüdürlüğü veznesine 14/12/2007 tarihinde teslim edilmiştir.

17) 14/12/2007 tarihinde Bütçe Emanetlerine alınan tutarlar için gün sonunda çek ve gönderme emri düzenlenmiştir. Aynı gün alınan banka hesap özeti cetvelinden söz konusu tutarların ilgililere ödendiği anlaşılmıştır.

18) Belediye evlendirme memuru önceden zimmetle almış olduğu uluslar arası aile cüzdanlarına ait 213,30 YTL tutarındaki satış hasılatını 17/12/2007 tarihinde vezneye teslim etmiştir.

19) Hükümet Konağı onarım işi ihalesine katılan C firması 1.000,00 YTL tutarındaki geçici teminat bedelini 18/12/2007 tarihinde Malmüdürlüğü veznesine yatırmıştır. İhale üzerinde kalmadığından tahsil edilen tutar Milli Emlak Servisinin yazısı üzerine aynı gün kasadan iade edilmiştir.

20) Pansiyonlu okul idaresince hazırlanan ve ekinde parasız yatılı okuyan öğrencileri listesinin yer aldığı ödeme emri belgesi 18/12/2007 tarihinde Malmüdürlüğüne intikal etmiştir. (Parasız yatılı öğrencilerin, her yıl bütçe kanunu ile belirlenen tutar üzerinden devletçe karşılanan ücretlerinin %88 332- Okul Pansiyonları Hesabına kaydedilir, %12'si ise Milli Eğitim Bakanlığına aktarılmak üzere Emanetler hesabına aktarılır.)

21) İlçe Kültür ve Turizm Müdürlüğü personellerinden il dışındaki eğitime katılacak memur F için geçici görev yolluğu avansı olarak 278,00 YTL 18/12/2007 tarihinde tahakkuk etmiş, aynı günün sonunda çek ve gönderme emri düzenlenmiştir. Ertesi gün alınan banka hesap özetiinden ödemenin yapıldığı anlaşılmıştır.

22) 7 no.lu işlemle hesaplara alınan Emekli Keseneği ve Emanet Hesapları ilgili yerlere gönderilmek üzere 18/12/2007 tarihinde bütçe emanetleri hesabına alınmış, aynı gün çek ve gönderme emri düzenlemiştir. Ertesi gün alınan banka hesap özeti cetvelinden söz konusu ödemelerin yapıldığı anlaşılmıştır.

23) İlçe Tarım Müdürlüğüne tedavi giderleri için, ayrıca 1 no.lu işlemle tahakkuk ettirilip gönderilen ve ödeneği bulunmadığından 323 no.lu hesaba alınan 387,08 YTL içinde 18/12/2007 tarihinde 2.488,00 YTL ödenek gelmiştir.

24) İlçe Tarım Müdürlüğüne 697,55 YTL'lik kırtasiye alımına ilişkin ödeme emri belgesi Malmüdürlüğüne 19/12/2007 tarihinde intikal etmiştir. Bankadan alınan hesap özeti cetvelinden söz konusu tutarın ödendiği anlaşılmıştır. Ayrıca 697,55 YTL'lik bütçe gideri ödeneğine dayalı olarak gerçekleştirilmiştir.

25) Vergi Dairesi Müdürlüğüne 19/12/2007 tarihinde tahakkuk eden vergi toplamı 1.844,40 YTL'dir.

26) İlçe Tarım Müdürlüğündeki personele ait tahakkuk ettirilip gönderilen ve ödeneği bulunmadığından 323- Bütçeleştirilmiş Borçlar hesabına alınan 387,08 YTL'lik tedavi giderine ilişkin ödenek geldiğinden söz konusu tutar için 25/12/2007 tarihinde ilgili Devlet Hastanesinin hesabına aktarılacak üzere çek ve gönderme emri düzenlenmiş, ertesi gün alınan banka hesap özetinden ödemenin yapıldığı anlaşılmıştır.

27) Tahakkuk eden vergi borçlarının 1.844,40 YTL'lik kısmı 26/12/2007 tarihinde tahsil edilmiştir.

28) Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin yürürlük tarihinden önce İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde mevcut olan ve 255 Demirbaşlar Hesabına alınması gereken değerlerden envanteri yapılanlar için 28/12/2007 tarihinde 8.894,96 YTL kıymet biçilmiştir.

29) Hamur Kaymakamlığına ait makam aracı için 8.000,00 YTL değer biçilmiştir.

30) 20 no.lu işlemle geçici görev yolluğu avansı verilen F eğitim bitiminde görevine başlayarak 278,00 YTL tutarındaki kurumuna verdiği yolluk beyannamesi 29/12/2007 tarihinde Malmüdürlüğüne bildirilmiştir.

31) Pansiyon gelirlerinden hesaplanan %12'lik merkez payı 29/12/2007 tarihinde Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Biriminin hesabına aktarılmıştır.

32) Banka hesabı için haftalık yapılması gereken kayıt ay sonunda yapılmıştır.

Yukarıdaki veriler ışığında Hamur Malmüdürlüğüne ait Aralık 2007 yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	3/12		
	630 Giderler Hesabı	387,08	
	323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı		387,08
	831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Hrc. Hsb.	387,08	
	835 Gider Yansıtma Hesabı		387,08
2	3/12		
	100 Kasa	224,30	
	600 Gelirler Hesabı		224,30
	805 Gelirler Yansıtma Hesabı	224,30	
	800 Bütçe Gelirleri Hesabı		224,30
2	3/12		
	945 Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı	224,30	
	942 Zimmetle Verilen Değerli Kağıtlar Hesabı		224,30
3	3/12		
	630 Giderler Hesabı	1.076,27	
	600 Gelirler Hesabı		215,25
	600 Gelirler Hesabı		6,46
	320 Bütçe Emanetleri Hesabı		854,56
	830 Bütçe Giderleri Hesabı	1.076,27	
	835 Gider Yansıtma Hesabı		1.076,27
	805 Gelir Yansıtma Hesabı	221,71	
	800 Bütçe Gelirleri Hesabı		215,25
	800 Bütçe Gelirleri Hesabı		6,46
3	4/12		
	320 Bütçe Emanetleri Hesabı	854,56	
	103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		854,56

3	4/12			
	103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri	854,56	
	102	Banka Hesabı		854,56
4	4/12			
	120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	91,02	
	600	Gelirler Hesabı		91,02
4	4/12			
	100	Kasa	91,02	
	120	Gelirlerden Alacaklar		91,02
	805	Gelir Yansıtma Hesabı	91,02	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		91,02
5	5/12			
	630	Giderler Hesabı	48,00	
	600	Gelirler Hesabı		0,36
	320	Bütçe Emanetleri Hesabı		47,64
	830	Bütçe Giderleri Hesabı	48,00	
	835	Gider Yansıtma Hesabı		48,00
	805	Gelirler Yansıtma Hesabı	0,36	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		0,36
5	6/12			
	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	47,64	
	103	Verilen Çek. ve Gönd. Emr.Hsb.		47,64
5	6/12			
	103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri	47,64	
	102	Banka Hesabı		47,64
6	7/12			
	108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	2.400,00	
	100	Kasa Hesabı		2.400,00

6	7/12		
	102	Banka Hesabı	2.400,00
	108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	2.400,00
7	10/12		
	630	Giderler Hesabı	3.648,37
	162	Bütçe Dışı Avans Ve Krediler Hesabı	3.648,35
	333	Emanetler Hesabı	11,23
	333	Emanetler Hesabı	6,58
	600	Gelirler Hesabı	531,64
	600	Gelirler Hesabı	35,10
	600	Gelirler Hesabı	189,60
	361	Ödenecek Sos.Güv.Kesintileri	963,12
	361	Ödenecek Sos.Güv.Kesn.(%16)	770,48
	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	4.788,67
	830	Bütçe Giderleri Hesabı	3.648,37
	835	Gider Yansıtma Hesabı	3.648,37
	805	Gelir Yansıtma Hesabı	756,64
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı	531,94
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı	35,10
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı	189,60
8	10/12		
	100	Kasa Hesabı	20,40
	120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	20,40
	805	Gelir Yansıtma Hesabı	20,40
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı	20,40

9	10/12		
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	1.327,50	
	600 Gelirler Hesabı		9,66
	320 Bütçe Emanetleri Hesabı		1.317,84
	830 Bütçe Giderleri Hesabı	1.327,50	
	835 Gider Yansıtma Hesabı		1.327,50
	805 Gelir Yansıtma Hesabı	9,66	
10	10/12		
	630 Giderler Hesabı	207,30	
	600 Gelirler Hesabı		1,55
	320 Bütçe Emanetleri Hesabı		205,75
	830 Bütçe Giderleri Hesabı	207,30	
	835 Gider Yansıtma Hesabı		207,30
	805 Gelir Yansıtma Hesabı	1,55	
11	10/12		
	320 Bütçe Emanetleri Hesabı	1.317,54	
	320 Bütçe Emanetleri Hesabı	205,75	
	103 Verilen Çek. ve Gönd. Emr. Hsb		1.317,54
	103 Verilen Çek. Ve Gönd. Emr. Hsb		205,75
11	11/12		
	103 Verilen Çek. Ve Gönd. Emr. Hsb.	1.317,54	
	103 Verilen Çek. Ve Gönd. Emr. Hsb.	205,75	
	102 Banka Hesabı		1.317,54
	102 Banka Hesabı		205,75

12	11/12			
	100	Kasa Hesabı	44,00	
	121	Gelirlerden Takipli Alacaklar		30,00
	120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı		14,00
	805	Gelirler Yansıtma Hesabı	44,00	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		30,00
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		14,00
13	12/12			
	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	4.788,67	
13	103	Verilen Çek. Ve Gönd. Emr. H.		4.788,67
	13/12			
	103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.	4.788,67	
14	102	Banka Hesabı		4.788,67
	14/12			
	630	Giderler Hesabı	242,34	
	600	Gelirler Hesabı		1,82
15	320	Bütçe Emanetleri Hesabı		240,52
	830	Bütçe Giderleri Hesabı	242,34	
	835	Giderler Yansıtma Hesabı		242,34
	805	Gelirler Yansıtma Hesabı	1,82	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		1,82
	14/12			
16	630	Giderler Hesabı	103,10	
	600	Gelirler Hesabı		0,77
	320	Bütçe Giderleri Hesabı		102,33
	830	Bütçe Giderleri Hesabı	103,10	
	835	Giderler Yansıtma Hesabı		103,10
	805	Gelirler Yansıtma Hesabı	0,77	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		0,77
16	14/12			
	910	Teminat Mektupları Hesabı	221,45	
	911	Teminat Mektupları Emanet H.		221,45

16	14/12			
	911	Teminat Emanetleri Hesabı	221,45	
	910	Teminat Mektupları Hesabı		221,45
17	14/12			
	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	240,52	
	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	102,33	
	103	Verilen Çek. ve Gönd. Emr. H.		240,52
	103	Verilen Çek ve Gönd. Emr. H.		102,33
17	14/12			
	103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.	240,52	
	103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.	102,33	
	102	Banka Hesabı		240,52
	102	Banka Hesabı		102,33
18	17/12			
	100	Kasa Hesabı	213,30	
	600	Gelirler Hesabı		213,30
	805	Gelir Yansıtma Hesabı	213,30	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		213,30
19	18/12			
	100	Kasa Hesabı	1.000,00	
	330	Alınan Dep. ve Teminatlar H.		1.000,00
19	18/12			
	330	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.000,00	
	100	Kasa Hesabı		1.000,00
20	18/12			
	630	Giderler Hesabı	27.104,00	
	322	Okul Pansiyonları H.		23.851,52
	333	Emanetler Hesabı		3.252,48
	830	Bütçe Giderleri Hesabı	27.104,00	
	835	Giderler Yansıtma Hesabı		27.104,00

21	18/12	161 Personel Avansları Hesabı	278,00	
		320 Bütçe Giderleri Hesabı		278,00
21	18/12	320 Bütçe Emanetleri Hesabı	278,00	
		103 Verilen Çek.ve Gönd. Emr. H.		278,00
22	18/12	361 Ödenecek Sos. Güv.Kes. (%20)	963,12	
		361 Ödenecek Sos.Güv. Kes. (%16)	770,48	
		333 Emanetler Hesabı	11,23	
		333 Emanetler Hesabı	6,58	
		320 Bütçe Emanetleri Hesabı		1.751,41
	18/12	320 Bütçe Emanetleri Hesabı	1.751,41	
22		103 Verilen Çek. Ve Gönd. Emr. H.		1.751,41
	18/12	103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.	1.751,41	
22		102 Banka Hesabı		1.751,41
	18/12	903 Kullanılacak Ödenekler H.	2.488,00	
23		904 Ödenekler Hesabı		2.488,00
	19/12	630 Giderler Hesabı	697,55	
24		600 Gelirler Hesabı		5,25
		103 Verilen Çek.ve Gönd. Emr. H.		692,30
		830 Bütçe Giderleri Hesabı	697,55	
		835 Gider Yansıtma Hesabı		697,55
		805 Gelir Yansıtma Hesabı	5,25	
		800 Bütçe Gelirleri Hesabı		5,25

24	19/12		697,55	697,55
	905	Ödenekli Giderler Hesabı		
24	19/12		692,30	692.30
	903	Kullanılacak Ödenekler Hesabı		
24	19/12		692,30	692.30
	103	Verilen Çekler ve Gönd. Emr. H.		
25	19/12		1.844,40	1.844,40
	102	Banka Hesabı		
25	19/12		1.844,40	1.844,40
	120	Gelirlerden Alacaklar H.		
26	25/12		387,08	387,08
	600	Gelirler Hesabı		
26	25/12		387,08	387,08
	323	Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı		
26	26/12		387,08	387,08
	103	Verilen Çek. Ve Gönd. Emr. H.		
26	26/12		387,08	387,08
	830	Bütçe Giderleri Hesabı		
26	26/12		387,08	387,08
	831	Ödeneğine Mahsup Edilecek Ödenekler Hesabı		
26	26/12		387,08	387,08
	103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		
26	26/12		387,08	387,08
	102	Banka Hesabı		
26	26/12		387,08	387,08
	905	Ödenekli Giderler Hesabı		
26	26/12		387,08	387,08
	903	Kullanılacak Ödenekler H.		
27	26/12		1.844,40	1.844,40
	102	Banka Hesabı		
27	26/12		1.844,40	1.844,40
	120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı		
27	26/12		1.844,40	1.844,40
	805	Gelir Yansıtma Hesabı		
27	26/12		1.844,40	1.844,40
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı		
28	26/12		8.894,96	8.894,96
	255	Demirbaşlar Hesabı		
28	26/12		8.894,96	8.894,96
	500	Net Değer Hesabı		

29	26/12		8.000,00	8.000,00
	254	Taşıtlar Hesabı		
30	500	Net Değer Hesabı		
	29/12			
	630	Giderler Hesabı	278,00	
	161	Personel Avansları Hesabı		278,00
31	830	Bütçe Giderleri Hesabı	278,00	
	835	Gider Yansıtma Hesabı		278,00
31	29/12			
	333	Emanetler Hesabı	20.400,24	
32	511	Muhasebe Birimleri Arası İşlm.		20.400,24
	31/12			
32	102	Banka Hesabı	6.143,40	
	510	Nakit Hareketleri Hesabı		6.143,40

Daha öncede belirtildiği gibi, Aralık ayındaki mali işlemlerin tamamı kayda alınmadığından burada yevmiye defteri toplamaları alınmamıştır.¹⁴⁸

Ayrıca, dönem içi kayıtları incelendiğinde, esas itibariyle özel sektöre yönelik Tek Düzen Hesap Planının aksine, bilanço hesapları (1, 2, 3, 4, 5 nolu), gelir tablosu hesapları (6 nolu) ve 8 nolu gider / gelir ve yansıtma hesaplarının aynı yevmiye maddesi içerisinde yer aldığı görülmektedir. Bu durum, devlet muhasebesinde kabul gören bir uygulamadır. Söz konusu yevmiye maddesinin hesap sınıfına göre ayrıştırılmasının sonucu değiştirmeyeceği açıktır.

¹⁴⁸ Bkz. s.72.

T.C. Maliye Bakanlığı

Muhasebat Genel Müdürlüğü

GEÇİCİ MİZAN**Muhasebe Birimi Kodu** : 04104**Bütçe Yılı** 2007**Muhasebe Birim Adı** : Hamur Malmüdürlüğü

Hesap	Hesap Adı	B o r ç	A l a c a	Borç Artık	Alacak Artık	Hesap
100	KASA HESABI	191.034,10	191.034,10	0,00	0,00	100
102	BANKA HESABI	9.182.254,20	9.182.254,20	0,00	0,00	102
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	9.236.963,95	9.236.963,95	0,00	0,00	103
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI	175.197,20	175.197,20	0,00	0,00	108
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	443.833,16	443.833,16	0,00	0,00	120
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	270.650,14	28.215,62	242.434,52	0,00	121
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	5.310,07	3.981,94	1.328,13	0,00	140
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	121.121,98	155,41	120.966,57	0,00	150
161	PERSONEL AVANSLARI HESABI	238.384,64	238.384,64	0,00	0,00	161
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	431.448,19	191.673,78	239.774,41	0,00	162
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	45.046,97	6.759,51	38.287,46	0,00	253
254	TAŞITLAR HESABI	22.309,11	4.000,00	18.309,11	0,00	254
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	1.309.541,41	23.467,96	1.286.073,45	0,00	255
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	3.451.924,17	3.451.924,17	0,00	0,00	320
323	BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI	207.248,26	297.819,77	0,00	90.571,51	323
325	Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	238.436,88	238.436,88	0,00	0,00	325
330	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	34.545,90	37.799,90	0,00	3.254,00	330
332	OKUL PANSİYONLARI HESABI	810.931,42	1.228.211,54	0,00	417.280,12	332
333	EMANETLER HESABI	553.167,74	554.496,03	0,00	1.328,29	333
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	1.214.321,36	1.214.321,36	0,00	0,00	361
362	FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	332,01	332,01	0,00	0,00	362
500	NET DEĞER HESABI	279.516,56	1.643.566,09	0,00	1.364.049,53	500
510	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	507.500,42	8.939.274,78	0,00	8.431.774,36	510
511	MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI	132.439,00	139.394,72	0,00	6.955,72	511
519	DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	12.673,98	17.121.693,28	0,00	17.109.019,30	519
580	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	17.307.646,94	0,00	17.307.646,94	0,00	580
591	DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	7.112.189,47	7.112.189,47	0,00	0,00	591
600	GELİRLER HESABI	3.645,54	1.353.709,46	0,00	1.350.063,92	600
630	GİDERLER HESABI	9.565.395,74	45.919,58	9.519.476,16	0,00	630
800	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	4.237,19	1.069.484,88	0,00	1.065.247,69	800
805	GELİR YANSITMA HESABI	1.075.042,37	126.217,44	948.824,93	0,00	805
810	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI	121.980,25	5.557,49	116.422,76	0,00	810
830	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	9.584.346,25	39.998,46	9.544.347,79	0,00	830
831	ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI	297.819,77	297.819,77	0,00	0,00	831
835	GİDER YANSITMA HESAPLARI	136.145,21	9.680.493,00	0,00	9.544.347,79	835
903	KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	8.800.710,73	8.800.710,73	0,00	0,00	903
904	ÖDENEKLER HESABI	1.153.397,52	8.800.710,73	0,00	7.647.313,21	904
905	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	7.647.313,21	0,00	7.647.313,21	0,00	905
910	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	14.250,00	8.400,00	5.850,00	0,00	910
911	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	8.400,00	14.250,00	0,00	5.850,00	911
940	DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	26.430,00	16.724,00	9.706,00	0,00	940

T.C. Maliye Bakanlığı

Muhasebat Genel Müdürlüğü

GEÇİCİ MİZAN

Muhasebe Birimi Kodu : 04104

Bütçe Yılı 2007

Muhasebe Birim Ad : Hamur Malmüdürlüğü

Hesap	Hesap Adı	B o r ç	A l a c a	Borç Artık	Alacak Artık	Hesap
942	ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAGITLAR HESABI	12.560,60	12.560,60	0,00	0,00	942
945	DEĞERLİ KAGIT İŞLEMLERİ HESABI	16.772,60	26.478,60	0,00	9.706,00	945
948	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	97.998,86	9.958,96	88.039,90	0,00	948
949	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	9.958,96	97.998,86	0,00	88.039,90	949
Toplam :		92.112.374,03	92.112.374,03	47.134.801,34	47.134.801,34	

Hamur Malmüdürlüğü'ne ait 2007 yılına ait geçici mizan yukarıda yer almaktadır. Buna göre Hamur Malmüdürlüğü'nün dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibidir:

33	31/12	630 Giderler Hesabı	1.285.614,88	
		257 Birikmiş Emanetler Hesabı		1.285.614,88
34	31/12	510 Nakit Hareketleri Hesabı	8.431.774,36	
		519 Değer Hareketleri Sonuç H.		8.431.774,36
35	31/12	511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler H.	6.955,72	
		519 Değer Hareketleri Sonuç H.		6.955,72
36	31/12	904 Ödenekler Hesabı	7.647.313,21	
		905 Ödenekli Giderler Hesabı		7.647.313,21
37	31/12	800 Bütçe Gelirleri Hesabı	1.065.247,69	
		895 Bütçe Uygulama Sonuçları H.		1.065.247,69
38	31/12	895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı	116.422,76	
		810 Bütçe Gelir. Ret ve İade. H.		116.422,76

39	31/12		9.544.347,79	9.544.347,79
	895	Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı		
40	31/12		948.824,93	948.824,93
	830	Bütçe Giderleri Hesabı		
41	31/12		9.544.347,79	9.544.347,79
	895	Bütçe Uygulama Sonuçları H.		
42	31/12		10.805.091,04	10.805.091,04
	690	Faaliyet Sonuçları Hesabı		
43	31/12		1.350.063,92	1.350.063,92
	600	Gelirler Hesabı		
44	31/12		9.455.027,12	9.455.027,12
	591	Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı		
45	31/12		17.307.646,94	17.307.646,94
	580	Geçmiş Yıl. Olumsuz Faal. Sonuçları H.		
TOPLAM			185.236.867,07	185.236.867,07

T.C. Maliye Bakanlığı

Muhasebat Genel Müdürlüğü

MİZAN CETVELİ (KESİN MİZAN)**Muhasebe Birim Kodu** : 04104**Bütçe Yılı** 2007**Muhasebe Birim Adı** : Hamur Malmüdürlüğü

Hesap	Hesap Adı	B o r ç	A l a c a	Borç Artık	Alacak Artık	Hesap
100	KASA HESABI	191.034,10	191.034,10	0,00	0,00	100
102	BANKA HESABI	9.182.254,20	9.182.254,20	0,00	0,00	102
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	9.236.963,95	9.236.963,95	0,00	0,00	103
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI	175.197,20	175.197,20	0,00	0,00	108
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	443.833,16	443.833,16	0,00	0,00	120
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	270.650,14	28.215,62	242.434,52	0,00	121
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	5.310,07	3.981,94	1.328,13	0,00	140
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	121.121,98	155,41	120.966,57	0,00	150
161	PERSONEL AVANSLARI HESABI	238.384,64	238.384,64	0,00	0,00	161
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	431.448,19	191.673,78	239.774,41	0,00	162
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	45.046,97	6.759,51	38.287,46	0,00	253
254	TAŞITLAR HESABI	22.309,11	4.000,00	18.309,11	0,00	254
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	1.309.541,41	23.467,96	1.286.073,45	0,00	255
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	0,00	1.285.614,88	0,00	1.285.614,88	257
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	3.451.924,17	3.451.924,17	0,00	0,00	320
323	BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI	207.248,26	297.819,77	0,00	90.571,51	323
325	Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	238.436,88	238.436,88	0,00	0,00	325
330	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	34.545,90	37.799,90	0,00	3.254,00	330
332	OKUL PANSİYONLARI HESABI	810.931,42	1.228.211,54	0,00	417.280,12	332
333	EMANETLER HESABI	553.167,74	554.496,03	0,00	1.328,29	333
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	1.214.321,36	1.214.321,36	0,00	0,00	361
362	FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	332,01	332,01	0,00	0,00	362
500	NET DEĞER HESABI	279.516,56	1.643.566,09	0,00	1.364.049,53	500
510	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	8.939.274,78	8.939.274,78	0,00	0,00	510
511	MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI	139.394,72	139.394,72	0,00	0,00	511
519	DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	12.673,98	25.560.423,36	0,00	25.547.749,38	519
580	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	34.615.293,88	17.307.646,94	17.307.646,94	0,00	580
591	DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	16.567.216,59	7.112.189,47	9.455.027,12	0,00	591
600	GELİRLER HESABI	1.353.709,46	1.353.709,46	0,00	0,00	600
630	GİDERLER HESABI	10.851.010,62	10.851.010,62	0,00	0,00	630
690	FAALİYET SONUÇLARI HESABI	10.805.091,04	10.805.091,04	0,00	0,00	690
800	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	1.069.484,88	1.069.484,88	0,00	0,00	800
805	GELİR YANSITMA HESABI	1.075.042,37	1.075.042,37	0,00	0,00	805
810	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI	121.980,25	121.980,25	0,00	0,00	810
830	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	9.584.346,25	9.584.346,25	0,00	0,00	830
831	ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI	297.819,77	297.819,77	0,00	0,00	831
835	GİDER YANSITMA HESAPLARI	9.680.493,00	9.680.493,00	0,00	0,00	835
895	BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI	10.609.595,48	10.609.595,48	0,00	0,00	895

T.C. Maliye Bakanlığı

MİZAN CETVELİ (KESİN MİZAN)

Muhasebat Genel Müdürlüğü

Muhasebe Birim Kodu : 04104

Bütçe Yılı 2007

Muhasebe Birim Adı : Hamur Malmüdürlüğü

Hesap	Hesap Adı	B o r ç	A l a c a	Borç Artık	Alacak Artık	Hesap
903	KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	8.800.710,73	8.800.710,73	0,00	0,00	903
904	ÖDENEKLER HESABI	8.800.710,73	8.800.710,73	0,00	0,00	904
905	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	7.647.313,21	7.647.313,21	0,00	0,00	905
910	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	14.250,00	8.400,00	5.850,00	0,00	910
911	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	8.400,00	14.250,00	0,00	5.850,00	911
940	DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	26.430,00	16.724,00	9.706,00	0,00	940
942	ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	12.560,60	12.560,60	0,00	0,00	942
945	DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI	16.772,60	26.478,60	0,00	9.706,00	945
948	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	97.998,86	9.958,96	88.039,90	0,00	948
949	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	9.958,96	97.998,86	0,00	88.039,90	949
Toplam		185.236.867,07	185.236.867,07	28.813.443,61	28.813.443,61	

Hamur Malmüdürlüğü'nün 2007 yılına ait Kesin Mizanı yukarıdaki gibi olup, buna göre yapılacak kapanış kaydı ve büyük defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

31/12		
257 Birikmiş Amortismanlar	1.285.614,88	
323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı	90.571,51	
330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	3.254,00	
332 Okul Pansiyonları Hesabı	417.280,12	
333 Emanetler Hesabı	1.328,29	
500 Net Değer Hesabı	1.364.049,53	
519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı	25.547.749,38	
911 Teminat Mektupları Emanetleri H.	5.850,00	
945 Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı	9.706,00	
949 Başka Bir. Ad. İzlenen Alacak. Emanet.H.	88.039,90	
121 Gelir. Takipli Alacak. Hesabı		242.434,52
140 Kişilerden Alacaklar Hesabı		1.328,13
150 İlk Mad. Ve Malz. Hesabı		120.966,57
162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler H.		239.774,41
253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.		38.287,46
254 Taşıtlar Hesabı		18.309,11
255 Demirbaşlar Hesabı		1.286.073,45
580 Geç. Yıl. Olumsuz. Faal.Snç H.		17.307.646,94
591 Dön.Olumsuz Faaliyet Snç H.		9.455.027,12
910 Teminat Mektupları Hesabı		5.850,00
940 Değerli Kağıt Ambarları Hesabı		9.706,00
948 Bşk.Brm. Ad. İz. Alacaklar H.		88.039,90
Kapanış Kaydı		

Büyük defter kayıtlarında parantez içerisinde verilen numaralar, karşılıklı çalışan hesapların yer aldığı dönem sonu yevmiye kayıtları numaralarını vermektedir.

100 Kasa Hesabı	
191.034,10	191.034,10

102 Banka Hesabı	
9.182.254,20	9.182.254,20

103 Verilen Çek.ve Gönd. Emr. H.	
9.236.963,95	9.236.963.95

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı	
175.197,20	175.197,20

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	
443.833,16	443.833,16

121 Gelirlerden Takipli Alacak. H.	
270.650,14	28.215,62

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı	
5.310,07	3.981,94

150 İlk Madde ve Malz. Hesabı	
121.121,98	155,41

161 Personel Avansları Hesabı	
238.384,64	238.384,64

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler H.	
431.448,19	191.673,78

253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.

45.046,97	6.759,51
-----------	----------

255 Demirbaşlar Hesabı

1.309.541,41	23.467,96
--------------	-----------

254 Taşıtlar Hesabı

22.309,11	4.000,00
-----------	----------

257 Birikmiş Amortismanlar H.

	1.285.614,88 (33)
--	-------------------

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

3.451.924,17	3.451.924,17
--------------	--------------

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

207.248,26	297.819,77
------------	------------

325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı

238.436,88	238.436,88
------------	------------

330 Alınan Dep. Ve Teminat. H.

34.545,90	37.799,90
-----------	-----------

332 Okul Pansiyonları Hesabı

810.931,42	1.228.211,54
------------	--------------

333 Emanetler Hesabı

553.167,74	554.496,03
------------	------------

361 Ödenecek Sos. Güv. Kesintiler H

1.214.321,36	1.214.321,36

500 Net Değer Hesabı

279.516,56	1.643.566,09

362 Fon. V. Diğer Kamu İd.Ad. Yap. T.

332,01	332,01

510 Nakit Hareketleri Hesabı

507.500,42	8.939.274,78
(34) 8.431.774,36	
8.939.274,78	8.939.274,78

511 Muhasebe Brm. Ars. İşlmmler H.

132.439,00	139.394,72
(35) 6.955,72	
139.394,72	139.394,72

519 Değer Hareketleri Sonuç H.

12.673,98	17.121.693,28
	6.955,72 (35)
	8.731.774,36 (34)
12.673,98	25.560.423,36

580 Geç.Yıl.Olmsz. Faal. Hsb. Snç H.

17.307.646,94	17.307.646,94
(45) 17.307.646,94	
34.615.293,88	17.307.646,94

591 Dönem Olmsz. Faal. Sonuç H.

7.112.189,47	7.112.189,47
(44) 9.455.027,12	
16.567.216,59	7.112.189,47

600 Gelirler Hesabı

3.645,54	1.353.709,46
(43)1.350.063,92	
1.353.709,46	1.353.709,46

630 Giderler Hesabı

9.565.395,74	45.919,58
(33) 1.285.614,88	10.805.091,04 (42)
10.851.010,62	10.851.010,62

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

(42) 10.805.091,04	1.350.063,92 (43)
	9.455.027,12 (44)
10.805.091,04	10.805.091,04

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

4.237,19	1.069.484,88
(37) 1.065.247,69	
1.069.484,88	1.069.484,88

805 Gelir Yansıtma Hesabı

1.075.042,37	126.217,44
	948.824,93 (40)
1.075.042,37	1.075.042,37

810 Bütçe Gelir. Ret ve İade. H.

121.980,25	5.557,49
	116.422,76 (38)
121.980,25	121.980,25

830 Bütçe Giderleri Hesabı

9.584.346,25	39.998,46
	9.544.347,79 (39)
9.584.346,25	9.584.346,25

831 Ödeneğine Mahsup Ed. Harc. H.

297.819,77	297.819,77
------------	------------

835 Gider Yansıtma Hesabı	
136.145,21	9.680.493,00
(41)9.544.347,79	
9.680.493,00	9.680.493,00

895 Bütçe Uygulama Sonuçları H.	
(38) 116.422,76	1.065.247,69 (37)
(39) 9.544.347,79	9.544.347,79 (41)
(40) 948.824,93	
10.609.595,48	10.609.595,48

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

8.800.710,73	8.800.710,73

904 Ödenekler Hesabı

1.153.397,52	8.800.710,73
(36) 7.647.313,21	
8.800.710,73	8.800.710,73

905 Ödenekli Giderler Hesabı

7.647.313,21	7.647.313,21(36)

910 Teminat Mektupları

14.250,00	8.400,00

911 Teminat Mektupları Emanet. H.

8.400,00	14.250,00

940 Değerli Kağıt Ambarlar Hesabı

26.430,00	16.724,00

940 Değerli Kağıt. Ambarları H.

26.430,00	16.724,00
-----------	-----------

942 Zimmetle Ver. Değ. Kağ. H.

12.560,60	12.560,60
-----------	-----------

945 Değerli Kağıt İşlemleri H.

16.772,60	26.478,60
-----------	-----------

948 Başka Birm. Adına İz. Al. H.

97.998,86	9.958,96
-----------	----------

949 Başka Brm. Ad. İz. Alacak Emanet H.

9.958,96	97.998,86
----------	-----------

Uygulama yaptığımız Hamur Malmüdürlüğünün 31 Aralık 2007 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

HAMUR MALMÜDÜRLÜĞÜNÜN 31.12.2007 TARİHLİ BİLANÇOSU (YTL)

Aktif		Pasif	
I. DÖNEN VARLIKLAR		III. KISA VADELİ YAB. KAYN.	
12-Faaliyet Alac.		32-Faaliyet Borçları	
121 Gelir. Tak. Ala. H.	242.434,52	323 Bütç. Borç. H.	90.571,51
14-Diğer Alacaklar		33-Emanet Yab. Kaynaklar	
140 Kişilerden Alacaklar	1.328,13	330 Alınan Dep.ve Tem. H.	3.254,00
15-Stoklar		332 Okul Pansiyonları H.	417.280,12
150 İlk Madde ve Malzeme	120.966,57	333 Emanetler H.	1.328,29
16-Ön Ödemeler		V. ÖZKAYNAKLAR	
162 Bütçe Dışı Av ve Kred	239.774,41	500 Net Değer	1.364.049,53
II. DURAN VARLIKLAR		519 Değ.Har.Son.H.	25.547.749,38
25-Maddi Duran Varlıklar		580 Geç.Yıl.Olmsz F.S.H.	(17.307.646,94)
253 Tes. Mak.ve Cihaz	38.287,46	591 Dön.Olmsz Faal.S.H.	(9.455.027,12)
254 Taşıtlar	18.309,11		
255 Demirbaşlar	1.286.073,45		
257 Birikmiş Amortis.	(1.285.614,88)		
AKTİF TOPLAMI	661.558,77	PASİF TOPLAMI	661.558,77
NAZİM HESAPLAR		NAZİM HESAPLAR	
910 Tem. Mekt. Hes.	5.850,00	911 Tem.Mekt. Eman.	5.850,00
940 Değ. Kağ.Amb.H.	9.706,00	945 Değ. Kağ.İşlemleri	9.706,00
948 Baş. Bir. Ad. İz. Al. H.	88.039,90	949 Baş.Bir.Ad.İzl.Al.Em.H.	88.039,90
NAZİM HES. TOPLAMI	103.595,90	NAZİM HES. TOPLAMI	103.595,90
GENEL TOPLAM	765.154,67	GENEL TOPLAM	765.154,67

3.5. Hamur Mal Müdürlüğünde Nakit ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Uygulamalarının Karşılaştırılması

Hamur Mal Müdürlüğü'ndeki tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş sürecinin Türkiye geneliyle paralel gerçekleştiği açıktır. Yani diğer Mal Müdürlüklerinde olduğu gibi nakit esaslı muhasebe sistemi uygulamasında tekdüzeliğin ve/veya standardın olmadığını, sadece bütçe odaklı işlemleri kayda alıp raporladığını ve

bütçe dışı işlemler ile diğer muhasebeye konu olan işlemleri kayda almadığını ve raporlamadığını ifade edebiliriz. Dolayısıyla, nakit esaslı devlet muhasebesinin raporlamaya ve sonuç üretmeye uygun olmayan, yani yetersiz veri üreten bir muhasebe sistemi olduğu anlaşılmaktadır. Devlet muhasebemizde çok sayıda nedenden dolayı “nakit” esasından “tahakkuk” esasına geçmemiz zorunlu hale gelmiştir¹⁴⁹.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemimiz çok sayıda yeniliği beraberinde getirmiştir. Bunlar;

- Devlet muhasebesinde kayıtlarda tahakkuk esasına geçilmesi,
- Devletin tüm mali faaliyetlerinin kayıt altına alınması,
- Devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi,
- Ödenek, nakit planlaması ve bütçe hazırlanmasına destek sağlanması,
- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında yer alması,
- Kesin hesap kanunu tasarısına ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilmesi,
- Vergi harcamalarının raporlanması,
- Dönem ayırıcı hesapların kullanılması ve
- Devlet muhasebesinde sürekliliktir¹⁵⁰.

Yeni devlet muhasebesi sistemimiz uygulama birliğini sağlayan, devlet mali istatistiklerini kullananlara politika oluşturmada veya ileriye yönelik karar almada başvurulacak bir veri tabanı sunan bir bilgi sistemine dönüşmüştür. Yani, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilme, yani devletin resminin tam olarak görülebilme vasıtasıyla iyileştirme sağlanmıştır. Yani, devlet muhasebesi sisteminde genel yönetimi kapsayan ve devletin tüm faaliyetlerini gösteren uluslararası standartlara uygun çok sayıda mali tablo hazırlanarak ilgililerin hizmetine sunulabilir¹⁵¹. Çalışmamızın uygulama kısmında yalnızca mizan cetvelleri ve bilanço hazırlanmıştır.

¹⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ss. 31-33.

¹⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. ss.34-40.

¹⁵¹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre hazırlanması gereken mali tablo (rapor) çeşitleri için Bkz. ss. 54-55.

SONUÇ

Geçmiş yıllarda devletin adalet ve güvenlik gibi klasik işlevleri mevcuttu. Ekonomide devletin rolünün az olduğu bu dönemlerde; devlet muhasebesi, bütçenin hazırlanması ve uygulaması işlemleri üzerine yoğunlaşmış ve bütçe yılı içindeki tahsil edilen gelirler ile yapılan giderleri kaydetmiştir. Zamanla devletin klasik işlevleri yanında ekonomik kalkınmanın sağlanması, tam istihdamın ve fiyat istikrarının sürdürülmesi, gelir dağılımının adil bir hale getirilmesi gibi modern işlevleri de ortaya çıkmıştır. Zaman içinde ekonomik faaliyetleri ve etkileri artan hükümetlerin aldıkları ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmelerle birlikte, hükümetlerin aldıkları mali kararlar ilgililerce takip edilmeye başlanmış, dikkatleri hükümetlerin yapmış oldukları tüm mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına yani devlet muhasebesine ve mali raporlamaya çekmiştir.

Günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu örgütlerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Bu yönetim bilgi ve tekniklerinin başında muhasebe gelmektedir. Bir bilgi sistemi olan muhasebe, bu yönetim birimlerinde kendisinden beklenen işlevlere göre değişik boyutlarda fonksiyon üstlenir. Bazı yönetim birimlerinde varlık ve yükümlülüklerin izlenmesi yeterli bulunurken, bazı yönetim birimlerinde ise tüm ilgi gruplarının (yöneticiler, çalışanlar, dış paydaşlar) ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesi ve raporlanması beklenir. Bu bağlamda kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerde, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, zamanında ve güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlanmıştır. Zira, bir örgüt olarak nitelendirilmesi gereken tüm kamu idarelerinin kalbi, lisansı devlet muhasebesidir.

Temel amacı, kapsama giren kamu idarelerinin bir mali yıla ait faaliyetleri ile gelir ve giderlerinin yönetim ve kontrolüne yardımcı olmak olan devlet muhasebesi, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenlik sağlar. Bütün mali işlemlerin kayıt altına alınması, faaliyetlerin ve işlemlerin gerçek mahiyetine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde önceden belirlenen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Çünkü

modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile sistemin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, devlete ilişkin bütün mali bilgileri muhasebeden, açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme ve devletin resmini tam olarak görme hakkı vardır.

Ülkemizde 2004 yılına kadar devlet muhasebe sistemi, bazı istisnalar haricinde nakit esasına dayanmaktaydı. Nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen bütçe odaklıydı. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, sadece bütçe uygulama sonuçlarının izlenebilmesine, devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamasına neden olmaktaydı. Bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilemeyen işlemler muhasebeye yansımamaktadır. Dolayısıyla nakit esaslı muhasebe sistemi, mali raporlamaya ve sonuç üretmeye uygun değildir. Söz konusu sistemde yeterli veri üretilmemektedir.

Devlet muhasebe sistemi içinde mal muhasebesi yer almamakta, devletin malvarlığını oluşturan duran varlıklar hesaplarda yer almamaktaydı.

Mevcut sistemdeki hesaplar uluslar arası kabul görmüş muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmamıştır.

Muhasebe sistemi bazı istisnalar haricinde süreklilik gösterememekte, faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları dönemde kalmaktaydı. Mali işlemlerden, etkileri daha sonraki dönemlerde ortaya çıkacak olanlar, kayıt altına alındıkları yılda kalmakta ileriye taşınmamaktaydı.

Ayrıca Türkiye’de devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak uygulanmaktaydı, uygulamada dağınıklık söz konusuydu. Gerek kamu idareleri alt birimleriyle gerekse tüm kamu idareleri arasında mali tablolar konsolide edilememekteydi.

Ülkemizde 2004 yılına kadar nakit esaslı muhasebe sistemi uygulandığından, tüm mali işlemler kayıt altına alınamamakta, ilgililerin karar almasına ve ileriye dönük tahmin yapmasında gerekli olacak yeterli veri sağlayamamaktaydı. Yani devletin resmi tam olarak çıkarılamamaktaydı. Bu durum herkes adına mali karar alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince şeffaf olamamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmuştur. Uluslar arası kuruluşlardan ülkemiz için yapılan eleştirilerin başında da devlet muhasebe sistemimizin yukarıda sayılan eksiklikleri yer almaktaydı. Söz konusu sistemle geçerli

ve güvenilir bir şekilde hazırlanmış mali raporlar üretilmediğinden, örneğin AB'ye üye olmak isteyen ülkemizle AB üye ve aday ülkeler arasında ortak mali dil oluşturulamamıştır.

Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel idare kapsamındaki tüm kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama sisteminin benimsenmesi, bütçe odaklı muhasebe sisteminden, bütçe tarafından kavranamayan, devletin maddi ve maddi olmayan tüm varlıklarını ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilmesine imkan verecek bir muhasebe sistemine geçilmesi zorunlu hale gelmiştir. Böylece muhasebeden elde edilecek tüm raporlar, önceki sistemin aksine Devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen tüm işlemlerin görülmesine imkan verecek şekilde düzenlenebilecektir. Bu amaçla 1995 yılında Dünya Bankasının da desteğiyle başlatılan ve genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2004 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır.

2004 yılında genel bütçeye dahil daireler ve katma idareler tarafından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve daha sonra yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna bağlı olarak çıkarılan muhasebe yönetmelikleri çerçevesinde oluşan yeni devlet muhasebe sistemimiz ile; genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde muhasebe birliği sağlanmış, muhasebe kayıtlarında olması gereken standartlar belirlenmiş, düzenlenmesi gereken tablolar yönetmelikle hüküm altına alınmış, tahakkuk esas gereği mali işlemler tam ve zamanında kayıt altına alınmış, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin mali tabloları konsolide edilerek genel yönetimin mali resmi tam olarak çıkarılmış, muhasebe sisteminin yönetim ve kontrol fonksiyonu etkin bir şekilde uygulanabilmiş, kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirlik artmış, uluslar arası kuruluşların talep ettiği mali tablolar düzenlenebilmiştir.

Tahakkuk esasına dayalı yeni muhasebe sistemimiz 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 kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe

ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Uygulamamızda da görüldüğü gibi, 630- Gider Hesapları, 835- Gider Yansıtma Hesabı ile 830-Bütçe Giderlerine, 600- Gelir Hesapları, 805- Gelir Yansıtma Hesabı ile 800- Bütçe Gelirleri Hesabına alınmaktadır.

Ne var ki devlet muhasebesinin tahakkuk esasına göre yeniden yapılandırılması kolay olmamıştır. Her şeyden önce sistemi uygulayacak olan personelin eğitilmesi çalışmalarına önem verilmiş, sistemin açıklığa kavuşturulması için yönetmelik, esas, usuller ve tebliğ olarak 20 adet düzenleme gerçekleştirilmiş, sertifika eğitimleri yapılmıştır. Tahakkuk esasına geçiş çalışmalarında en zor olan maddi duran varlıklarının kaydedilmesidir. Çünkü duran varlıkların değerlerinin çok iyi saptanması gerekmektedir. Ayrıca yıllardan beri birikmiş ciddi boyutta maddi duran varlık vardır, bunlarının envanterinin yapılarak hesaplara alınması en önemli zorluktur. Pratikte kamu mallarının tümünün hesaba alınması mümkün olmadığından muhasebe disiplininin taviz vermeden hesaba alınacak duran varlıklar tespit edilmiştir. Ekonomik değer taşımayan ve değerlendirilemeyen sazlıklar, kayalıklar ve benzeri yer dışındakilerin değerlemesi yapılarak hesaplara alınacaktır. Bunun için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olup hesaplarda yer almayan maddi duran varlıklardan, envanter değerlemesi yapılanlar harcama birimi tarafından bildirildikçe, muhasebe birimince ilgili maddi duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle hesaplara alınmaktadır. Uygulamamızda da envanteri yapılan demirbaş ve taşlılar için yapılan yevmiye kaydı görülmektedir.

Yeni muhasebe sistemimiz, muhasebe bilgi sisteminden beklenen yönetim ve ilgililerin ihtiyaçlarını karşılayacak veri ve rapor üretebilecek duruma gelmiş, kamu idarelerinde çerçeve hesap planı, Genel Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenerek muhasebe hesaplarındaki dağınıklık ortadan kalkmıştır. Tekdüzen hesap planı ile tutulacak muhasebe kayıtlarından üretilen mali tablolar konsolide edilerek, kurumların ve kamunun tümüne yönelik mali istatistikler üretilmektedir. Böylece hem kamu kaynaklarını yönetenlerin kontrolü ve hesap vermeleri sağlanmış ve hem de uluslar arası kuruluşlarda dahil olmak üzere her düzeyde ilgililerin ihtiyaçlarına uygun bilgiler muhasebe sisteminden beklenen saydam ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde üretilmektedir.

Yeni devlet muhasebesi sistemimizde elde edilen sayısal bilgiler ile kamu otoritesinin ihtiyacı doğrultusunda analiz yapmak ve geleceğe yönelik yorumda bulunmak nispeten mümkün hale gelmiştir. Zaten, yeni bütçeleme sistemi anlayışımızın performansa dayalı hale getirilmesi bunun bir göstergesi olmuştur.

Sonuç olarak, yeni devlet muhasebesi sistemimizin önceki devlet muhasebesi sistemimize göre daha tutarlı, doğru, güvenilir ve tarafsız bilgi üreten bir sisteme dönüştüğünü belirtebiliriz. Ancak, mevcut devlet muhasebesi sistemimiz, değişen koşullar ve aksamalar doğrultusunda gözden geçirilerek geliştirilmelidir.

KAYNAKLAR

- AKARÇAY, Vural, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 330–563, İstanbul, 1980.
- AKDENİZ, Gıyas, **Devlet Muhasebesi**, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1948.
- AKMUT, Özdemir, **Türkiye Devlet Muhasebesi**, Baylan Matbaası, Ankara 1973.
- ARICA, Ayşegül, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2002.
- ARSLAN, Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Mayıs Ağustos 2002, Sayı: 140, ss.76–89.
- ATAMANALP, Celalettin, KARCIOĞLU, Reşat, ORHAN M. Suphi, **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, 2. Baskı, Erzurum, 2001.
- BAĞBAŞLIOĞLU, Ahmet, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’yla Oluşturulması Gereken Kurullar ve Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Nisan- Haziran 2004, Yıl: 6, Sayı: 24 (Ücretsiz Ek).
- BİLGE, Ali, EMİL, Ferhat, KERİMOĞLU, “Baki, Kamu Mali Yönetim Reformu, Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Mayıs 2004, Yıl: 17, Sayı:218.
- BULUTOĞLU Kenan ve KURTULUŞ Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Kent Basımevi, İstanbul 1981.
- ÇALIŞ, Ercan, “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz (ISSN: 1305–8185)**, Cilt:5, Ekim 2005, Yıl:14, sayı:14, ss.97–106.
- DİŞLİ Mustafa, İPEK Mehmet, AYDIN Binali, **Merkezi Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Mayıs 2007.
- DUMAN, Ömer, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2004, Yıl.23, Sayı:275, ss.7–13.
- FEYZİOĞLU, Necmeddin Bedi, **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler Cilt:1- Milli Muhasebe- Devlet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:845, İstanbul, 1966.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planlarına İlişkin Genel Tebliği

GİRAY, Adil, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitapevi, 3. Baskı, Ankara, 1997.

GÜLŞEN, Hamdi, KARAARSLAN, Erkan, KIZILKAYA, Eyüp, HASTÜRK, Mesut, KERİMOĞLU, Baki, KULAKSIZ, Haydar, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2007.

GÜNGÖR, A.Azmi, **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara, 1981.

İLBAŞ A. Kadir, İNAN Atilla, ŞAHBENDEROĞLU Vural, **Açıklamalı- Gerekçeli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara 2006.

KARAARSLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak Mart 2002, Yıl:4, Sayı:15, ss.2–18.

....., “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Temmuz- Eylül 2004, Yıl:14, Sayı:54, s. 37–76.

....., “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Mayıs-Ağustos 2002, Sayı:140, ss. 58–75

....., “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-I”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz- Eylül 2002, Yıl:5, Sayı 17, ss.108–121.

KARACA, Nevran, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri**, Sakarya Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2003.

KARAKAYA, Mevlüt, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Ankara, 1994.

KARCIOĞLU, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum 2000.

KARTAL Ali, SEVİM Adnan ve GÜNDÜZ, H. Erdin, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi Ders Kitapları, Yayın No: 808, Eskişehir, Haziran 2006.

KERİMOĞLU, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2002, Yıl: 5, Sayı:17, ss.87–101.

- KIZILKAYA, Eyüp, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz Eylül 2002, Yıl:5, Sayı:17, ss.102–107.
-, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak- Mart 2005, Yıl:7, Sayı: 27, ss.79–86.
-, “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz –Eylül 2004, Yıl:7, Sayı:25, ss.117–123.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, **Genel Muhasebe**, Betaş Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, Ekim 2001.
- MEY, Abram, **Türk Devlet Muhasebesi Üzerine Düşünceler**, Çeviren: Cumhuriyet Ferman, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 62-42, Yeni Matbaa, Ankara 1956.
- ÖZTÜRK, Meryem, **Bilgisayarlı Muhasebe Programları, Analizi ve Bir Uygulama**, Atatürk Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2007.
- ŞAHİN, Niyazi, **Devlet Muhasebesi Ders Notları**, Sevinç Matbaası, Ankara 1968.
- USUL Hayrettin, BEKÇİ İsmail, “Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt.2, Sayı:1, ss. 67–79.
- YALÇINKAYA, Mustafa, “Açık Sistem Teorisi ve Okula Uygulanması”, **Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2, Yıl: 2002, ss. 103–111.
- YILANCI, Münevver, “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, Eylül 2001, ss. 40–41.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Kamuda Taşlar Yerinden Oynadı*, Erkan KARAARSLAN, www.erkankaraarslan.org.
Erişim Tarihi: 02.05.2008.
- Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İtisas Komisyonu Raporu, DPT.
2000.<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, Erişim Tarihi: 04.05.2008.

ÖZGEÇMİŞ

1982 yılında Erzincan'da doğdu. İlk ve Orta öğretimini Erzincan'da tamamladı. 2004 yılında Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünü bitirip ardından Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında yüksek lisans eğitime başladı.2005 yılında Erzurum Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğüne Milli Emlak Memuru olarak açıktan ataması yapıldı. Şuan Ankara Defterdarlığı Ulus Emlak Müdürlüğü'nde Milli Emlak Memuru olarak görev yapmaktadır.

EK-1: Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Muhasebesi Hesap Planı

AKTİF HESAPLAR

1-DÖNEN VARLIKLAR

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 Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 117 Menkul Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

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

139 Diğer Kurum Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacak Hesabı

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

155 Atölyeler 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 Akreditifler 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 VARLIKLAR

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacalar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun İkrazından 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

247 Sermaye Taahhütleri 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 (-)

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 (-)

PASİF HESAPALAR

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

- 302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçlar Hesabı
- 303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
- 304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı
- 305 Bonolar 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

323 Bütçeleştirilmiş 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

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 VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar

403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito 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 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

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 FAALİYET HESAPLARI

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları

610 İndirim, iade ve İskonto Hesapları

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

7 MALİYET HESAPLARI

8 BÜTÇE HESAPLARI

80 Bütçe Gelir Hesapları

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar 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 NAZIM 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 Kıymetler Hesabı

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 Garantiler Hesabı

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

94 Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

- 940 Değerli Kağıt Ambarları Hesabı
- 942 Zimmetle Verilen Değeri Kağıtları Hesabı
- 944 Yoldaki Değerli Kağıtlar Hesabı
- 945 Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı
- 946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı
- 947 Özel Tahakkuklar Hesabı
- 948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı
- 949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı

95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar

- 950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı
- 951 Kredi Anlaşmaları Hesabı
- 954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı
- 955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı
- 956 Genel Bütçe Dışı İdareler Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı
- 957 Genel Bütçe Dışı İdareler Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
- 958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı
- 959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı

EK-2: 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetveller**(I) SAYILI CETVEL****(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)****GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ**

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyîşleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabiî Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü

- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 47) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 59) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

(II) SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi

- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi

- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Ahi Evran Üniversitesi
- 57) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Kastamonu Üniversitesi
- 58) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Düzce Üniversitesi
- 59) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Uşak Üniversitesi
- 61) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Rize Üniversitesi
- 62) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Namık Kemal Üniversitesi
- 63) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Erzincan Üniversitesi
- 64) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Aksaray Üniversitesi
- 65) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Giresun Üniversitesi
- 66) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Hitit Üniversitesi

- 67) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Bozok Üniversitesi
- 68) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Adıyaman Üniversitesi
- 69) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Ordu Üniversitesi
- 70) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Amasya Üniversitesi
- 71) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Sinop Üniversitesi
- 74) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Siirt Üniversitesi
- 75) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Nevşehir Üniversitesi
- 76) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Karabük Üniversitesi
- 77) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bilecik Üniversitesi
- 81) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Kırklareli Üniversitesi
- 83) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bingöl Üniversitesi
- 85) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Batman Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi
- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü

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

(III) SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Telekomünikasyon Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL

(Değişik: 16/5/2006-5502/42 md.)

SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

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