

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE
SİSTEMİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI**

CEMRE EDA YAR

Ankara, 2009

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE
SİSTEMİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

CEMRE EDA YAR

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. REMZİ ÖRTEN

Ankara, 2009
(Fotokopi ile çoğaltılamaz)

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

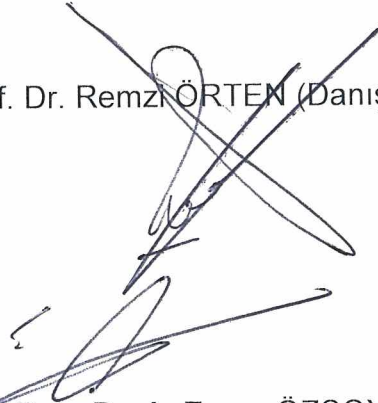
Cemre Eda YAR tarafından hazırlanan "Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması" başlıklı bu çalışma, 05/06/2009 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Yrd. Doç. Dr. Rıdvan BAYIRLI (Başkan)



Prof. Dr. Remzi ÖRTEN (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. A. Ersen ÖZSOY (Üye)



ÖZET

Geçmiş yıllarda ülkemizde devlet muhasebesi alanında yaşanan en büyük sorun uygulamadaki dağınıklığıdır. Devlet kapsamındaki birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış, kurumlar arası karşılaştırma yapma olanağı sağlanamamış, sadece bütçede yer alan gelir ve giderler izlenmiş, ihtiyacı olanlara zamanında ve doğru bilgi sunulamamıştır. Yukarıda belirtildiği gibi pek çok konuda yetersiz kalan ve uygulama sorunlarına sebep olan Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, ülkemizde uzun yıllar uygulanmış beklentileri karşılamakta yetersiz kaldığı için yeniden yapılandırılması gereği ön plana çıkmıştır. Bu kapsamda, 1995 yılında ilk çalışmalarına başlanan ve 2006 yılında tüm idarelerde uygulanmaya başlanan Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemi'nden tam anlamıyla vazgeçilmeyerek Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemi ile birarada yürütülebilen bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2006 yılında tüm maddeleriyle yürürlüğe girmesiyle birlikte mali sistemin birçok alanında değişim meydana gelmiş, mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanmış ve devlet muhasebesinde tekdüzelik sağlanarak ortak standartlar ve kurallar oluşturulmuştur.

Bu çalışma, ülkemizde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından atılan en önemli adımlardan biri olan devlet muhasebe sisteminde Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemi'ne geçiş ile Tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulması sonucu söz konusu muhasebe sisteminin sağlayacağı faydaların ve uluslararası standartlar çerçevesinde yeniden yapılandırılmasının önemi üzerine kurulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik

ABSTRACT

In the past years in our country the biggest problem in the government accounting system is disorderliness of practice. In the government sphere unit the accounting system has been prepared incongruously, the comparison between the institutions has not been in the right way. Only the income and expenditure in the budget is monitored but the time and the accurate information could not be presented at the right time. As mentioned above, the cash based government accounting causes insufficient application problems in many issues, therefore for many years it doesn't meet the expectation which is required, then it was forced to be restructured. In this context, first work starts in 1995. In 2006, while all departments were using the cash based government accounting system, it has been applied the accrual based government accounting as well. Systems conducted together and has been established new accounting system. In 2006, the entry of the Public Financial Management and Control Law no:5018, the financial site with all the materials have changed, financial transparency and accountability can be provided and state accounting rules in the uniformity and common standards were created.

This study shows in our country, financial transparency and accountability are taken the most important steps in the accounting system. The Accrual Based Accounting System with the transition to the Uniform accounting system will provide benefits and international standards within the framework of the importance of reconstruction has been established.

Keywords: Government Accounting, Accrual Based Government Accounting, Cash Based Government Accounting, Fiscal Transparency and Accountability

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR.....	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ	1
-------------	---

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE ve TEK DÜZEN MUHASEBE SİTEMİ İLE İLGİLİ ÖN BİLGİLER

2.1. MUHASEBENİN TANIMI.....	3
2.2. MUHASEBE BİLGİLERİNİN KULLANICILARI (TARAFLARI).....	5
2.2.1. Yöneticiler.....	5
2.2.2. İşletme Sahibi ve Ortaklar.....	5
2.2.3. Borç (Kredi) Verenler.....	5
2.2.4. Devlet.....	5
2.2.5. Yatırımcılar.....	5
2.2.6. İşletmede Çalışanlar.....	6
2.2.7. Toplum.....	6
2.3. MUHASEBE TÜRLERİ.....	6
2.3.1. Genel Muhasebe.....	6
2.3.2. Maliyet Muhasebesi.....	7
2.3.3. Yönetim Muhasebesi.....	8

2.4. MUHASEBENİN KAPSAMI ve ÖNEMİ.....	8
2.5. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ.....	9
2.5.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı.....	10
2.5.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği.....	11
2.5.3. Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Amacı ve Kapsamı.....	12
2.5.4. Muhasebenin Temel Kavramları.....	13
2.5.5. Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	16
2.5.6. Mali Tablolar İlkeleri.....	17
2.5.7. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Yararları ve Sakıncaları.....	25

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

3.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI.....	28
3.1.1. Devlet Muhasebesi Tanımları.....	28
3.1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı.....	30
3.1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı.....	31
3.1.4. Devlet Muhasebesinin Önemi.....	32
3.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	33
3.2.1. Devlet Muhasebesi Yaklaşımları.....	33
3.2.1.1. Klasik Görüşe Göre Devlet Muhasebesi.....	34
3.2.1.2. Çağdaş (Modern) Görüşe Göre Devlet Muhasebesi.....	36
3.2.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri.....	38
3.2.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi.....	39
3.2.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi.....	41
3.2.2.3. Constante Muhasebe Sistemi.....	44
3.2.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi.....	44
3.2.3. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri.....	45
3.2.3.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi.....	46
3.2.3.2. Taahhüt Esaslı Kayıt Yöntemi.....	49
3.2.3.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi.....	50
3.2.3.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi.....	51
3.2.3.5. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi.....	52

3.2.4. Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler.....	56
3.2.4.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93).....	57
3.2.4.2. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001).....	57
3.2.4.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95).....	58
3.2.4.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Uluslararası Kamu Sektörü Muhaseben Standartları Kurulu (IFAC-IPSASB).....	59

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

4.1. ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	61
4.1.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....	61
4.1.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....	64
4.2. ÜLKEMİZDE KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE UYGULAMALARI.....	69
4.2.1. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları.....	69
4.2.2. Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları.....	70
4.2.2.1. 2004 Öncesi Dönem (Esas Olarak Nakit Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi).....	70
4.2.2.2. 2004 Sonrası Dönem (Tahakkuk Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi).....	71
4.2.3. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulaması.....	72
4.2.4. Fonlarda Muhasebe Uygulaması.....	72
4.2.5. Belediyelerde Muhasebe Uygulaması.....	73
4.2.6. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması.....	73
4.2.7. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulaması.....	74
4.2.8. Köylerde Muhasebe Uygulaması.....	74
4.2.9. Diğer İdarelerde Muhasebe Uygulaması.....	75
4.3. ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN SORUNLARI VE DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA REFORM GEREKSİNİMİ.....	75
4.3.1. Kamuda Muhasebe Birliğinin Olmaması.....	77
4.3.2. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Dar Olması	77
4.3.3. Devlet Muhasebe Sisteminde Süreklilik Olmaması.....	77
4.3.4. Devlet Muhasebe Sisteminin Nakit Esasına Dayanıyor Olması.....	78
4.3.5. Devlet Muhasebe Sisteminin Bütçe Odaklı Olması.....	78
4.3.6. Hesapların Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Olmaması.....	78
4.3.7. Devlet Muhasebe Sisteminin Mali Raporlamaya Uygun Olmaması.....	79
4.3.8. Devletin Mal Varlığının İzlenememesi.....	80

4.3.9. Devlet Borçlarının Muhasebe Kayıtlarında Sağlıklı Biçimde İzlenememesi.....	80
4.3.10. Muhasebe Bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı”nın Elde Edilememesi.....	81
4.3.11. Devlet Muhasebesinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun Mali Tablolar Üretecek Sağlıklı Bir Veri Tabanı Sunmaması.....	81

BEŞİNCİ BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNE GEÇİŞ VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

5.1. DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ ve KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL KANUNU.....	82
5.1.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Devlet Muhasebesi Arasındaki İlişki.....	83
5.2. MALİYE BAKANLIĞINCA GERÇEKLEŞTİRİLEN PİLOT UYGULAMA.....	86
5.2.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Test Edilmesine Yönelik Çalışmalar.....	86
5.2.2. Pilot Uygulama.....	88
5.2.3. Pilot Uygulama Sonucunda Üretilen Raporlar.....	92
5.2.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi Pilot Uygulama Sonuçları.....	95
5.3. SAY200İ SİSTEMİ.....	103
5.3.1. Say2000i Üzerinden Yürütülen Proje ve Çalışmalar.....	104
5.4. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI ARASINDAKİ FARKLAR.....	107
5.4.1. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı.....	107
5.4.2. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı.....	107
5.4.3. Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Yer Alan Hesaplara Karşılık Gelen Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Hesapları.....	110

5.5. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR.....	112
5.5.1. Alınan Çekler Hesabının Kayıt Yöntemi Değiştirilmiştir.....	113
5.5.2. Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesaplar Ayrılmıştır.....	114
5.5.3. Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır.....	115
5.5.4. Avans ve Kredi Hesapları.....	116
5.5.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar Kullanılmıştır.....	118
5.5.6. Sayım Noksanlarının ve Sayım Fazlalarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır.....	121
5.5.7. Maddi Duran Varlıkların Kaydı, Amortismanı ve Değerlemesi.....	123
5.5.8. Bütçeleştirilecek Borçlar.....	127
5.5.9. Bütçeleştirilmiş Borçlar.....	129
5.5.10. Emanetler Hesabı.....	129
5.5.11. Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlanmıştır.....	131
5.5.12. Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlanmıştır.....	132
5.5.13. Gönderme Talimatları Muhasebe Sistemine Kaydedilmiştir.....	132
5.5.14. Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınmıştır.....	133
5.5.15. Yılsonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılmıştır.....	133

ALTINCI BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

6.1. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....	134
6.1.1. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Genişlemesi.....	134
6.1.2. Kamuda Muhasebe Birliğinin Sağlanması.....	135
6.1.3. Muhasebe Kayıtlarının Tahakkuk Esasına Göre Tutulması.....	135
6.1.4. Devletin Tüm Faaliyetlerinin Kayıt Altına Alınması.....	136
6.1.5. Devletin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıkların İzlenebilmesi.....	137
6.1.6. Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Bilgi Üretilmesi.....	138
6.1.7. Devlet Muhasebesinde Sürekliliğin Sağlanması.....	139
6.1.8. Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması ile Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlanması.....	140
6.1.9. Devlet Borçlarının Muhasebe Sistemi Tarafından İzlenebilmesi.....	141
6.1.10. Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin Bilgilerin Muhasebeden Elde Edilmesi.....	142

6.1.11. Vergi Harcamalarının Raporlanabilmesi.....	142
6.1.12. Analitik Bütçe Sınıflandırması Uygulamasına Temel Teşkil Etmesi....	143
6.2. MALİ RAPORLAMA.....	145
6.3. HESAP VERME SORUMLULUĞU.....	148
6.4. MALİ ŞEFFAFLIĞA KATKILARI.....	150

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ.....	153
KAYNAKÇA.....	156

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: 2002 Yılında Verilen Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitimleri.....	87
Tablo 2: Hazine Müsteşarlığı Pilot Yapılan Saymanlıkların Adları.....	89
Tablo 3: Hazine Müsteşarlığı Pilot Yapılan Saymanlıkların Adları.....	90
Tablo 4: Sahil Güvenlik Komutanlığı Pilot Yapılan Saymanlıkların Adları.....	91
Tablo 5: Pilot Uygulama Sonucunda Üretilen Raporlar.....	94
Tablo 6: Nakit Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Karşılık Gelen Tahakkuk Esaslı Sistem Hesapları.....	111

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1: Kasa Defteri.....	39
Şekil 2: Gelir-Gider Ayrıntı Defterinde Gelir Kaydı.....	40
Şekil 3: Yevmiye Defteri (Sol sayfa).....	42
Şekil 4: Yevmiye Defteri (Sağ sayfa).....	42
Şekil 5: Gelir (Sol sayfa).....	43
Şekil 6: Gider (Sağ sayfa).....	43

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABS	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ESA95	: European System of Accounts 1995 - Avrupa Hesap Sistemi 1995
GFS	: Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri
GFSM2001	: Government Finance Statistics Manual - Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001
IAS	: International Accounting Standards - Uluslararası Muhasebe Standartları
IBRD	: International Bank for Reconstruction and Development Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası
IFAC	: International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: International Financial Reporting Standards - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	: International Monetary Fund - Uluslararası Para Fonu
IPSASB	: International Public Sector Accounting Standards Board Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

- OECD** : Organisation for Economic Co-operation and Devvelopment
Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
- RTÜK** : Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- SAY2000İ** : Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi
- SNA93** : System of National Accounts - Ulusal Hesaplar Sistemi 1993
- T.C.** : Türkiye Cumhuriyeti
- TL** : Türk Lirası
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK** : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- TSEK** : Kalite Uygunluk Belgesi
- TÜBİTAK** : Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
- UN** : United Nations -Birleşmiş Milletler
- WB** : World Bank - Dünya Bankası
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Dünyada ekonomik ve sosyal hayatta yaşanan gelişmeler ülkelerin kamu yönetim anlayışının değişmesine neden olmuştur. Uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası ticaretin gelişmesi devlete yeni görevler yüklemiştir. Bunun sonucu olarak dünyada devlet muhasebesinde birliğin sağlanması hususunda önemli adımlar atılmıştır. Ülkemizde de mali saydamlığın ve mali hesap verilebilirliğin en önemli unsuru olarak tanımlanan devlet muhasebesi sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla önemli adımlar atılmış, yapılan çalışmalar doğrultusunda 2004 yılı başından itibaren kamu mali yönetim reformu kapsamında nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmiştir.

Kamu mali yönetim sistemini yapılandıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebesi alanında düzenlemeler yapılmış bütçe işlemlerinin nakit esasına mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydını öngören, tekdüzen bir devlet muhasebe sistemi kurulmuştur. Kurulan bu sistem ile ulusal ekonomide yer alan ilgililerin geleceğe yönelik tahmin yapmalarında ve karar almalarında ihtiyaç duyacakları bilgilere ulaşabilecekleri zemin hazırlanmıştır.

Bu çalışma ile ülkemizde saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından atılan en önemli adımlardan biri olan devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçiş ile birlikte devlet muhasebesinin tekdüzen muhasebe sistemine uyumlaştırılmasının incelenmesi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin getirdiği yenilikler ile Türk devlet muhasebesi sistemine sağlayacağı faydaların anlatılması amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda, çalışmamızın ikinci bölümünde konu ile bütünlük sağlanabilmesi amacıyla muhasebe ve tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili ön bilgilere yer verilmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümü devlet muhasebesinin genel

özellikleri başlığı altına alınarak; devlet muhasebesi tanımı, amacı, kapsamı ve önemi devlet muhasebesi kavramı başlığı altında incelenmiş devamında devlet muhasebesi yaklaşımları, devlet muhasebesi sistemleri, devlet muhasebesi kayıt yöntemleri ve dünyada devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişmeler, devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi başlığı çerçevesinde anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın dördüncü bölümü Türk devlet muhasebe sistemi başlığı altında; ülkemiz devlet muhasebe sistemi cumhuriyet öncesi ve cumhuriyet sonrası olarak iki döneme ayrılmış ve bu kapsamda ülkemizde devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi anlatılmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte ülkemizde kamu sektörü muhasebe uygulamaları, ülkemizde devlet muhasebesi sisteminin sorunları ve devlet muhasebesi alanında reform gereksinimi konuları aynı bölümde ele alınmıştır.

Çalışmamızın beşinci bölümünde tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçiş ve tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumlaştırılma süreci ele alınmıştır. Bu kapsamda, nakit ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemleri ve hesap planları arasındaki farklar ve muhasebe uygulamaları incelenmiştir.

Çalışmamamızın altıncı bölümü tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin getirdiği yenilikler başlığı altına alınarak; tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali raporlama ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik arasındaki ilişkiler ele alınmıştır.

Bu çalışmada konu ile ilgili olarak çeşitli kitaplardan, literatür tarama yönteminden yararlanılmış ve ayrıca internet kaynaklarından çeşitli makalelere ulaşılmıştır.

Çalışmanın her aşamasında desteğini ve yardımını esirgemeyen saygıdeğer hocam Prof.Dr. Remzi ÖRTEN olmak üzere; Prof.Dr.Ertuğrul ÇETİNER, Doç.Dr. İlhami SÖYLER hocalarıma teşekkürlerimi ifade ediyorum.

Çalışma esnasında büyük bir fedakârlıkla bana her türlü desteği sağlayan aileme sevgilerimi sunuyorum.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE ve TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE İLGİLİ ÖN BİLGİLER

2.1. MUHASEBENİN TANIMI

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi ve karlılık ile likidite hedeflerine ulaşılması için yapılacak araştırmalar, alınacak kararlar, uygulamaya konulan ve yapılan çalışmalar işletmenin mali durumunun izlenmesi için yöneticilere, işletme sahiplerine, borç verenlere, devlete, çalışanlara ve topluma gerekli olan bilgiler sağlanmaktadır. Bu bilgileri sağlayan da Muhasebedir. Bu kapsamda Muhasebe ile ilgili çeşitli tanımlar yapılmaktadır fakat Muhasebeyi genel anlamıyla şu şekilde tanımlayabiliriz: Muhasebe; işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları ve özkaynakları üzerinde değişme yaratan para ile ifade edilen ticari nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz ve yorumlanması çalışmalarının tümüdür.¹

Tanımdan da anlaşılacağı gibi para ile ifade edilen mali nitelikteki işlemler muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. Mali nitelikteki işlemlere ait bilgiler kaydedilmek, sınıflandırılmak, özetlenmek, analiz edilmek ve yorumlanmak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar şeklinde sunulmaktadır. Bu sunumlar muhasebenin fonksiyonlarını oluşturmaktadır. Muhasebe fonksiyonlarını şöyle sıralayabiliriz;

¹ Ertugrul Çetiner **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2006, s. 7.

Kaydetme : Para ile ifade edilebilir mali nitelikteki işlem ve olayların belirli şekiller ve kurallara göre Günlük Deftere (Yevmiye Defteri) yazılmasıdır.

Sınıflandırma : Kaydedilen mali nitelikteki olaylar ve işlemler niteliklerine göre belirli sınıf ve guruplara göre Büyük Deftere (Defter-i Kebir) açılan hesaplarla düzenlenmesidir.

Özetleme : Kaydedilmiş ve sınıflandırılmış mali nitelikteki olayların ve işlemlerin özetlenerek mali tablolar ve raporlar haline getirilmesidir. İlgili kişilere (devlet,alıcılar,satıcılar vb.) bu raporlar sunulur. İki grup tablo düzenlenir.

- Temel mali Tablolar : Bilanço , Gelir Tablosu.
- Ek Mali Tablolar : Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu.²

Analiz ve Yorumlama : Mali işlemlere ait bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi tek başına yeterli değildir. Bu bilgilerin, işletmenin yönetimine ve işletmeyle ilgili olan kişi ve kurumlara yararlı olabilmesi için analiz edilmesi, yorumlanması ve ilgililere verilmesidir. Kullanılan mali analiz teknikleri şunlardır.

- Karşılaştırmalı Tablo Analizi
- Yüzde Yöntemi İle Analiz
- Trend (Eğilim Yüzdeleri) Analizi
- Oran Analizi
- Fon Akım Analizi

² Çetiner, Genel Muhasebe.....,s.7.

2.2. MUHASEBE BİLGİLERİNİN KULLANICILARI (TARAFLARI)

Muhasebe mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ait bilgileri ilgili kişi ve kurumlara raporlar şeklinde sunan bir sistemdir. Bu ilgili kişi ve kurumlar muhasebe bilgilerine gereksinim duyarlar. Muhasebe bilgilerine gereksinim duyan işletme içinde veya dışında karar alan kişileri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

2.2.1. Yöneticiler: İşletme fonksiyonlarından sorumlu olan tüm yöneticiler görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek, faaliyetlerini planlamak, yürütmek ve kontrol edebilmek için muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar.

2.2.2. İşletme Sahibi ve Ortaklar: İşletmenin içinde bulunduğu durumu değerlendirmek ve buna göre gelişmeleri kontrol etmek üzere muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Örneğin sermaye arttırma kararı, ortaklıktan ayrılma muhasebe verilerine ihtiyaç gösterir.³

2.2.3. Borç (Kredi) Verenler: İşletmeye borç veren kuruluşlar borç verecekleri işletmenin borç ödeme gücünü, karlılık durumunu, yatırım politikasını bilmek isteyeceklerinden söz konusu işletmenin belirli muhasebe bilgilerine ve raporlarına ihtiyaç duyacaklardır.

2.2.4. Devlet: Devlet, işletmelerden mali durumlarına, gelir ve giderlerini gösteren muhasebe bilgilerine göre karları üzerinden vergi alır. Ayrıca devlet ekonomi politikalarını belirlerken ve uygularken işletmelere ait muhasebe bilgilerini kullanır.

2.2.5. Yatırımcılar: Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kimseler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır.⁴

³ Çetiner, **Genel Muhasebe.....**,s.8.

⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları TMS/IFRS**, TMSK Yayınları-2, Fersa Matbaası, 2007,s.10.

2.2.6. İşletmede Çalışanlar: İşletmenin durumu hakkında bilgi almak isteyenler arasında o işletmede çalışan memur ve işçiler de yer almaktadır. Ücretler görüşmeleri, iş güvenliği kısacası sosyal haklar talep ederken muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar.

2.2.7. Toplum: Özellikle sivil toplum örgütleri kanalıyla, işletmelerin piyasa politikaları, istihdam durumları, üretim kararları ve buna bağlı olarak fertlerin geleceği ve refahına, ülkenin ekonomik gidişine ilişkin değerlendirmeler yapabilmek için muhasebe bilgilerine gereksinim duyarlar.

Muhasebe, yukarıda saydığımız ilgili kişi ve kurumlara ilgilendikleri konular hakkında bilgiler sağlayan bir bilgi sistemidir. Kendine özgü anlamları olan terimlere ve sembollere sahip olması bakımından muhasebeye bu kişi ve kurumların kullandığı “**İşletme Dili**” denilmektedir.

2.3. MUHASEBE TÜRLERİ

Muhasebenin temeli ve amacı aynı olmakla birlikte, işletmelerin amaç ve faaliyetlerinin farklı olmasından dolayı farklı muhasebe türleri ortaya çıkmıştır. Muhasebe; genel olarak Genel muhasebe(Finansal Muhasebe), Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi olmak üzere üç bölüme ayrılabilir.

2.3.1. Genel Muhasebe⁵

Genel muhasebede bilgiler, hiçbir analize ve değişmeye uğratılmaksızın kaydedilir. İşletmenin kaynaklarını nereden sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı genel muhasebe hesapları üzerinden izlenir. Bu veriler çeşitli analiz yöntemleri (karşılaştırmalı tablolar,trend,yüze indirgeme,rasyo) ile analiz edilerek; işletmenin çalışma durumu, mali yapısı ve karlılık durumu değerlendirilir. Bu değerlendirmeler işletme hakkında alınacak kararlara veya önlemlere ışık tutar.

⁵ Orhan Sevilengül **Genel Muhasebe**, Ankara,Gazi Kitabevi, 2003 ,s.19.

Genel muhasebenin işlemleri objektif belgelere dayanarak ve olduğu gibi kaydetmesi ve bu işlemlerin izlerini sürekli olarak saklaması aşağıdaki yararları sağlar:

- i. Daha önce yapılmış bir işlemin varlığı, biçimi ve dayanağı hakkında gerekli bilgiyi verir. Gerektiğinde belgeleyici bir öge olur. Örneğin, bir satışın hangi tarihte, nasıl ve hangi faturaya dayanılarak yapıldığı, bedelinin nasıl tahsil edildiği, genel muhasebe kayıtlarına başvurularak saptanabilir.
- ii. Belli tarihlerde yapılması gereken işlemlerin unutulmamasını sağlar.
- iii. İşletme varlıklarının, normal işletme işleri dışında, işletmeden çıkıp çıkmadığının kontrolünü sağlar.

Genel muhasebe işletmelerin faaliyet konularına göre; Banka Muhasebesi, Otel Muhasebesi, Sigorta Muhasebesi, İnşaat Muhasebesi, Tarım İşletmeleri Muhasebesi, vb. olarak uzmanlık muhasebeleri şeklinde de adlandırılmaktadır.

2.3.2. Maliyet Muhasebesi

Üretilen mal ve hizmetlerin kaç mal olduğunu ve bunların birim maliyetlerinin ne olduğunu belirleyen, gider kontrolüne planlama ve işletmede alınacak özel kararlara yardımcı olan muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesi, mal ve hizmet üreten işletmelerde söz konusudur.⁶

⁶ Çetiner, **Genel Muhasebe.....**, s.9.

2.3.3. Yönetim Muhasebesi

Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bilgilerinden yararlanılarak işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları bilgileri kendilerine sağlayan muhasebe türüdür. Bu bakımdan, ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur.⁷

2.4. MUHASEBENİN KAPSAMI ve ÖNEMİ⁸

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, işletmede kendisinden beklenene bağımlı olarak, değişen boyutlarda görev yüklenir. Bir kısım işletmeler muhasebenin vergi matrahını belirlenmesini ve borç ve alacaklarının izlenmesini yeterli bulurken bir kısım işletmeler ise muhasebeden, tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini bekler. Vergi Usul Kanunu'na dayanarak yürürlüğe konan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, işletme ile ilgili grupların bilgi ihtiyacı göz önünde tutularak hazırlanmıştır.

İşletmelerin niteliğine uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, yönetime etkin bir biçimde yararlı olabilir. Çünkü muhasebe, geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bellek olma görevini yerine getiren bir *Bilgi Aracıdır*. Bütçe veya standartlarla gerçekleşmeleri karşılaştırıp sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkaran bir *Kontrol Aracıdır*. Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olan bir *Öngörme Aracıdır*.

⁷ Kamil Büyükmirza **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2003, s.29.

⁸ Sevilengül, **Genel Muhasebe**....., ss.15-16.

Ülkemizde son yıllarda sermaye piyasasının canlanması, borsaya kayıtlı hisse senedi sayısının artması, anonim şirket ortaklarının sayısını çoğaltmış hisse senedi sahiplerini en geniş ilgi grubu oluşturur duruma getirmiştir. Bu nedenle Tekdüzen Muhasebe Sisteminin temelini oluşturan kavram ve ilkelerin muhasebe uygulamalarının bir anlamda yasası olarak kabul edilmesi, ayrıca ulusal ve uluslar arası muhasebe standartlarına uyulması geniş ilgi grubuna yararlı olunması açısından büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe, sadece vergi yasalarının gereğini yerine getirecek düzeyden, gelişmiş bütçe ve geri bildirim esasına dayalı olarak; yönetim planlanması ve kontrolüne zemin hazırlayacak; ayrıca işletme sonuçlarının ve finansal durumun analiz ve değerlendirilmesine elverecek bilgileri üretecek düzeye kadar değişik kapsamlarda uygulanabilir.

2.5. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Dünyada hızla artan ekonomik ve teknolojik gelişmeler her alanda olduğu gibi muhasebe sistemini de etkilemiştir. Globalleşme süreci olarak nitelendirilen bu gelişmeler ülkelerin ulusal ve uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dili ihtiyacını doğurmuş ve muhasebe sistemlerini daha sağlıklı kurmaya sevk etmiştir. Finansal bilgilerin üretilmesi, kişi ve kuruluşlara iletilmesi süreci muhasebe standartları oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyacın nedenlerini aşağıdaki başlıklarla ifade edebiliriz.

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları yasal düzenlemeler nedeniyle farklılıklar göstermektedir. Ayrıca muhasebe uygulamalarımız özellikle vergi mevzuatının etkisi altındadır. Hazırlanan mali tablolar işletmelerin gerçek mali durumunu göstermediği gibi uluslararası uygulamalar ile önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bu nedenle; muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, farklı alanda çalışan işletmelerde aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırmalarının yapılması, mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı ifade etmesi, muhasebede terim birliğinin oluşturulması ve muhasebe bilgilerinin anlaşılır olması, işletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması esas alınarak ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş ve 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

2.5.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı

Hesap çerçevesi; bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir.⁹ Hesap çerçevesi bir ülkenin bütün işlemlerini kapsamaktadır. Tekdüzen hesap çerçevesinde hesap sınıfları aşağıdaki gibidir;¹⁰

- 1 DÖNEN VARLIKLAR
- 2 DURAN VARLIKLAR
- 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 5 ÖZKAYNAKLAR
- 6 GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7 MALİYET HESAPLARI
- 8
- 9 NAZİM HESAPLAR

⁹ Fehmi Yıldız,“Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi –Bir Araştırma”,**Muhasebe ve Finansman Dergisi**,(Temmuz 2002) .64 -70. s. 65.

¹⁰ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete: 26.12.1992 tarihli, Sayı : 21447

Hesap çerçevesinin 1 ve 2 numaralı hesap grupları bilançonun aktifini, 3, 4, 5 numaralı hesap grupları bilançonun pasifini oluşturan hesaplardır. 6 numaralı Hesaplar Gelir Tablosu Hesapları, 7 numaralı Hesaplar Maliyet Hesaplarıdır. Maliyet Hesapları 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 8 numaralı hesaplar boş bırakılmış olup, 9 numaralı Nazım Hesaplar ise kalanları bilançoda yer alan ancak sadece bilgi verme görevi üstlenen varlık ve kaynak hesapları dışında özellikler gösteren hesap grubunu oluşturur.¹¹

İşletme, kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunların bir listesini yapar. Bu yapılırken, kullanılacak hesapların belli bir sıra ve belli bir gruplama altında toplanması yoluna gidilir.

Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye Hesap Planı denir. Muhasebede elde edilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılmasına ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesine olanak sağlayacak bir hesap planı oluşturulması hedeflenir.¹²

2.5.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği¹³

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 213 sayılı V.U.K.'nın 175 ve mükerrer 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, 26 Aralık 1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlamıştır.¹⁴ 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu tebliğde aşağıdaki konularda düzenleme yapılmıştır ;

¹¹ Ümit Ataman **Genel Muhasebe, Genel Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s. 97.

¹² Sevilengül, **Genel Muhasebe.....**, s.59.

¹³ Çetiner, **Genel Muhasebe.....**, ss.12-13.

¹⁴ MSUGT, Resmi Gazete: 26.12.1992 tarihli, Sayı : 21447

- Muhasebe Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Mali Tablolar İlkeleri
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesapları ve İşleyişi

Tebliğ kapsamına giren tüm işletmeler muhasebe kayıtlarını tebliğde yer alan tekdüzen hesap planına uygun olarak tutmak ve mali tablolarını da tek tip olarak hazırlamak zorundadırlar. Bu tebliğ hükümlerinin uygulanmaya başlanması ile işletmelerde değişik hesap isimlerine ve farklı kayıt uygulamalarına son verilerek tekdüzen esasına geçilmiş ve böylece işletmeler arası karşılaştırmalara olanak sağlayacak bir standartlaşmaya gidilmiştir.

2.5.3. Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Amacı ve Kapsamı¹⁵

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemenin amacı şu şekilde açıklanmıştır: “ Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.” Ayrıca yapılan bu düzenleme aşağıdaki ilkelere yöneliktir.

- a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına
- b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlam vermesine,
- d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yöneliktir.

¹⁵ Çetiner, **Genel Muhasebe.....**, ss.13-14.

Bu tebliğ hükümlerine göre bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, tebliğde belirtilen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorundadırlar. Ancak, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda bulunan; Banka ve Sigorta Şirketleri, Özel Finans Kurumları, Finansal Kiralama Şirketleri (factoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil), Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları “Muhasebenin Temel Kavramları”na, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”na, “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymak zorundadırlar. Ancak “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı Ve İşleyişi” hükümlerine uymak zorunda değildirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise, sadece “Muhasebenin Temel Kavramları”na uymakla yükümlüdürler.

Tebliğe göre; Bilanço esasına göre defter tutan aktif toplamı ile ticari faaliyet hacmi arka arkaya iki yıl Muhasebe Sistem Uygulaması Genel Tebliğine göre her yıl belirlenen belirli miktarı aşmayan; ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kolektif şirketler, adi komandit şirketler, “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”na ilişkin bölümün “Temel Mali Tablolar” ile ilgili kısmına uymak zorundadırlar. Bu işletmeler sadece bilanço ve gelir tablosunu ve bunların eklerini düzenleyecekler, buna karşın ek mali tabloları düzenlemeleri isteğe bağlı olacaktır.

2.5.4. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe veri ve raporlarının muhasebeyle ilgili taraflara aynı derecede yarar ve güvenilirlik sağlayabilmesi, bu veri ve raporların hazırlanmasında “muhasebenin kavramlarına” uyulmasına bağlıdır. Muhasebe kavramları, muhasebenin anayasası gibidir ve muhasebenin temelini oluşturmaktadır.¹⁶

¹⁶ Erdoğan Avder “Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tekdüzen Hesap Planı”,05.12.2006 <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>

Muhasebenin temel kavramları; ticari nitelikteki bilgilerin belli bir esasa dayanmasını sağlamak amacıyla zaman içinde oluşan, muhasebe uygulamalarına yön veren varsayımlardır. “Muhasebenin Temel Kavramları” başlığı altında 12 adet kavram belirtilmiştir.¹⁷ Söz konusu kavramlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

2.5.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.

2.5.4.2. Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işletmenin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

2.5.4.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşama süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

2.5.4.4. Dönemsellik Kavramı

Bu kavram, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

¹⁷ Çetiner, **Genel Muhasebe.....**, s.14.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

2.5.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Bu kavram, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasıdır. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre kaydedilir.

2.5.4.6. Maliyet Esası Kavramı

Bu kavram, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder.

2.5.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

2.5.4.8. Tutarlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder.

2.5.4.9. Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda, finansal bilgilerin tam açıklanması yanında; mali tablo kalemleri

kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleştirilmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

2.5.4.10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

2.5.4.11. Önemlilik Kavramı

Bu kavram, bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

2.5.4.12. Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

2.5.5. Muhasebe Politikalarının Açıklanması¹⁸

1. Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılımların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.

¹⁸ MSUGT, Resmi Gazete: 26.12.1992 tarihli, Sayı : 21447

2. İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.
3. Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
4. Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir.
5. Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dip notlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
6. Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
7. Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

2.5.6. Mali Tablolar İlkeleri¹⁹

Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kurallar ifade eder. Bu düzenlemede yer almayan konularda daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen; esaslara uyulur.

¹⁹ MSUGT, Resmi Gazete: 26.12.1992 tarihli, Sayı : 21447

Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.

Mali Tablolar aşağıdaki tabloları içerir :

1. Bilanço
2. Gelir Tablosu
3. Satışların Maliyeti Tablosu
4. Fon Akım Tabloları
5. Nakit Akım Tablosu
6. Kâr Dağıtım Tablosu
7. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

Mali tabloların amaçları şunlardır:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişikliklerle işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için, bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir.

2.5.6.1. Temel Mali Tabloların Düzenlenme İlkeleri

Temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri, temel mali tablolara paralel olarak iki ana guruba ayrılır:

- 1- Gelir Tablosu İlkeleri
- 2- Bilanço İlkeleri
 - a) Varlıklara İlişkin İlkeler
 - b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler
 - c) Özkaynakalara İlişkin İlkeler

1. GELİR TABLOSU İLKELERİ :

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

- a) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- b) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında

ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

d) Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

e) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

f) Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

g) Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

h) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

ı) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

2. BİLANÇO İLKELERİ

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

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

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibariyle aşağıda, belirtilmiştir:

a) Varlıklara İlişkin İlkeler :

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler :

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
3. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
5. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
6. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler :

1. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtmak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz

2.5.7. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Yararları ve Sakıncaları

Globalleşmenin muhasebe açısından en önemli etkisi, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması yani ortak bir muhasebe dili kullanımı ihtiyacını ortaya çıkarmasıdır. Standartlaştırma bütün ülkelerin tek bir ülkenin muhasebe yapısına uygun hale getirilmesi olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma ise, farklı bakış açılarını uzlaştırma olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma her ülkede farklılaşan ihtiyaçların mantıksız çatışmalara yol açmadan tekdüze bir yolla uyumlu hale gelmesine ve ülkelerin raporlama yapmalarına izin vermektir. Uyumlaştırma Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS) , Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS) uygulamalarına yönelik bir uyum hareketi sürecidir.²⁰

Ülkemizi globalleşme süreci dışında bırakmak imkansızdır. Bu nedenle; Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), stratejisini belirlerken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek amacıyla IAS , yeni adıyla IFRS benimseme kararı almıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla halka açık olsun olmasın, Ülkemizdeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uymaları mecburiyeti getirilmektedir.²¹

²⁰ Susanne Fritz ve Christina Lammler **The International Harmonisation Process Accounting Standards**, Linköping Universitet, International MasterProgram Strategy and Culture Yayınlanmamış Master Tezi, 2003, ,s:34.

Salim Uddin,"Global Harmonization of Accounting standarts" **The cost and Managment** ,2005 may- june, ss: 17-23. ss.17-23. s.18.

Leandro Canibano, ve Araceli Mora Evaluating, "The Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: a Study of European Global Players", **European Accounting Review**, Vol:9, No:3 (2000) 349-369. s.351.

²¹ TMS, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....Önsöz**

Muhasebede kullanılmakta olan farklı yöntem veya politikalar uyumlaştırma gereğini ortaya çıkartmaktadır. Söz konusu politikalar işletmelerin finansal tablolarının sonuçlarını farklılaştırmaktadır. Bu da işletme sonuçlarının karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Uyumlaştırma bu zorlukları ortadan kaldırarak finansal tabloların herkes tarafından aynı şekilde algılamasını sağlamaya çalışmaktadır.²² Bu nedenle, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT ile uyulması zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Ülkemizin çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmesi açısından çok önemli bir adımdır. Böylece, tüm işletmeler en azından muhasebe uygulamalarında aynı hesapları kullanmakta ve mali tabloları aynı formatta düzenlemektedirler. Bu uygulamalar ile standart hesap planlarının şu yararlarının ve sakıncalarının olduğu ileri sürülmektedir:²³

- a) Standart (tekdüzen) hesap planı uygulandığı ülkedeki işletmelerde hesap birliği sağlar.
- b) O ülkedeki işletmelerin varlık ve sermaye yapıları ile işletme sonuçlarının kolaylıkla birleştirilmesini sağlar.
- c) İşletmeler arasındaki ilişkilerde uyum ve düzen sağlar. Ekonomik yapı içinde işletmeler birbirleriyle sürekli ilişki içindedirler. Mal ve hizmet alışverişi, kredi alışverişi ve benzeri nedenlerle birbirleriyle, vergi ve sigorta ilişkileri ve benzer nedenlerle devletle sürekli ilişkide bulunurlar. Bu ilişkilerde uyumu ve düzeni sağlayarak anlaşmazlıkları asgari düzeye indirmede hesap planlarında tek düzeliğin büyük payı bulunmaktadır.
- d) İşletmelerin hesap işlerinde terim birliği sağlar.
- e) Denetleyiciler ve mali tahlilcilerin işlerini çabuklaştırır ve kolaylaştırır.

²² Fikret Çankaya, “Uluslar Arası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya,Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **Z.K.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi**, cilt:3,sayı:6 (2007)127-148 s.129.

²³ Ahmet Hayri Durmus ve Mehmet Emin Arat **İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi**, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 528/762, İstanbul,2004,ss.65–66.

f) Muhasebe eğitiminde kolaylık sağlar. Tekdüzen hesap planının olması hesaplarda terim birliğini sağladığından, bunların öğretilmesini de kolaylaştırır.

g) Muhasebe organizasyonunda kolaylık sağlar.

Hesap planlarında serbestlikten yana olanlar tekdüzen hesap planının şu sakıncalarının olduğunu ileri sürmektedirler:

a) Tekdüzen hesap planının işletmeleri belli bir kalıba girmeye zorlar.

b) Büyük firmaların varlığı, tekdüzen hesap planının uygulanmasını birçok açıdan kolaylaştırır.

c) Tekdüzen hesap planı bazı işletmeleri onların yapılarına ve özelliklerine uymayan hesap planını kullanmaya zorlar.

d) Sistemin kurulması ve çalıştırılması özellikle küçük boyutlu işletmeler için zor ve pahalı olabilir.²⁴

İleri sürülen sakıncalarına rağmen Tekdüzen Hesap Sistemi'nin 1994 yılında ülkemizde uygulamaya konulması ile hem ulusal hem de uluslararası düzeyde karar alma durumunda bulunan ilgililere muhasebe bilgilerinin doğru olarak ulaştırılması, muhasebe terim birliği sağlanarak bu bilgilerin anlaşılır olması nedeniyle ülkemizde muhasebe birliğinin sağlanması açısından çok önemli bir adım atılmıştır.

²⁴ Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi, Yönetim Açısından**, İzmir, Vizyon Eğitim ve Danışmanlık Ltd. Şti., 1999, ss. 462-463.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar.²⁵ Devlet muhasebesi kamu yönetiminde kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını sorgulayan, saydamlık ve hesap verilebilirliğin teminatı olan etkin iç ve dış denetimin temel dayanağıdır.²⁶

Devlet muhasebesinin kamu yönetimleri ve ülke ekonomileri için taşıdığı önemin anlaşılması amacıyla bu bölümde devlet muhasebesi kavramı ve devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi ele alınarak geniş bir çerçevede devlet muhasebesi tanıtılmaya çalışılacaktır.

3.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

3.1.1. Devlet Muhasebesi Tanımları

Muhasebenin sözlük anlamı “hesaplaşma, karşılıklı olarak hesap görme”dir. Literatürde yer alan ve genel kabul görmüş muhasebe tanımı ise; bir örgütün varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikteki olayları kaydetme, sınıflama, özetleme, analiz etme ve yorumlama bilim ve sanatıdır.

²⁵ Mustafa Dişli **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**, Ankara:Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, ,2004,s.10.

²⁶ Erkan Karaarslan ve diğerleri **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara:Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını,2007,s.1.

Devlet muhasebesi ise; genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür.²⁷

Devlet muhasebesi, devletin gelir ve giderlerinin, varlıklarının ve borçlarının kayıtlarının tutulduğu ve belirli dönem içinde bunlardaki değer hareketlerinin izlenmesini sağlayan muhasebe olarak da tanımlanabilir.²⁸

Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur.²⁹

Devlet muhasebesi kavramının bütçesel bir bakış açısıyla tanımı ise şöyle yapılabilir; “Devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının belirlemelerine göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve devlet patrimuanındaki değişimleri para ile ifade eden bir muhasebe tekniğidir.³⁰

Devlet muhasebesinin temel göstergesi mali raporlardır. Bu raporlar ilgili kişi ve kuruluşlara hükümetlerin uyguladığı politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında sağlam bir referanstır. Bu şekilde, kararların alınması ve uygulanması sürecinde doğru ve güvenilir bilgiler sağlanır. Mali verilerin nihai kullanıcıları ise halk, akademik çevreler, yatırımcılar, kamu yöneticileri, politika yapıcılar, uluslararası kuruluşlar ve diğer ilgili gruplardır.

²⁷ Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”,*Sayıştay Dergisi*, no:54 (07-09 2004) 37-75, s.38.

²⁸ Oktay Güvemli, **Muhasebe Tarihi**, İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını,1995, s.29.

²⁹ Dişli, **Tahakkuk Esası.....**, s.10-11.

³⁰ A. Azmi Güngör, **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, no: 1981/231, 1981, s.16.

3.1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı

Devlet muhasebesi gayri safi milli hasıla, milli gelir, büyüme oranı gibi ulusal büyüklüklerin önemli bir kısmını oluşturur ve bu büyüklükler için alt yapı sağlar. Devletin oluşturacağı sağlam bir muhasebe sistemi ulusal ekonominin bütününe kapsayan bu büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasına temel oluşturur.

Devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçları ile gelir ve giderlerinin uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Bu şekilde mali yıl içerisinde gerçekleşen değişimler sağlıklı bir biçimde tespit ve kayıt edilerek sonuçları raporlar şeklinde ortaya koyulmaktadır.

Devlet muhasebesinin bir diğer amacı ise, genel yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları uygun bir şekilde izleyerek dönem sonlarında ilgililere raporlamaktır. Bu şekilde faaliyetler ve işlemler güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilir. Hesap ve kayıt düzeni muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri çerçevesinde standartlara uygun, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde, tekdüzen sağlanarak ilgili kişilerin bilgi ihtiyaçları karşılanır.

Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerinin ortaya koyarak, etkinlik, etkililik ve verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Bu kapsamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştiremediklerine yönelik olarak yapılacak denetim ve değerlendirmelere de sayısal veriler üretir.³¹ Başka bir deyişle, devlet muhasebesinin amacı icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir.³²

³¹ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.3.

³² Gıyas Akdeniz **Türk Devlet Muhasebesinin Islahı**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 1952-53, ,1952, s.15.

Sonuç olarak, devlet muhasebesini amacı; mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yıl sonundaki gerçekleştirmeleri ile genel devletin ve yönetsel birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibariyle yönetsel birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmek³³ şeklinde özetlenebilir.

Bu amaçlarını yerine getirmede devlet muhasebesi bünyesinde, bütçe hesapları, mal varlığı ve sermaye hesapları bulundurmaktadır. Böylece devlete etkin mali ve ekonomik kararlar almada gerekli verileri sağlayan bir yönetim aracı olarak ortaya çıkabilir.³⁴

3.1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Genel yönetim sektöründe düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ile merkezde kurulmuş ancak ülkenin geneline yönelik hizmet sunan veya politika üreten bütün kuruluşlar dahil merkezi yönetim, il özel idareleri, belediyeler ve belediye birliklerinden oluşan yerel yönetimler ve eğer merkezi yönetim içinde sınıflandırılmamışlarsa sosyal güvenlik kurumları yer almaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarından kastedilen özel bir kanunla kurulan, üye olmak ve prim ödemenin zorunlu olduğu ve toplumun yaygın bir kısmına hizmet sunan kurumlardır. Ulusal ekonominin sektörel sınıflandırılmasında genel yönetim sektörünce yer alan bütün kurum ve kuruluşlar devlet muhasebesinin kapsamındadır.³⁵

³³ Erkan Karaarslan “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık” , **Mali Kılavuz Dergisi**, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Sayı:15 (01-03/2002)5-19, s.5.

³⁴ Özdemir Akmut **Türkiye’de Devlet Muhasebesi**, Ankara: Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:170, 1973, s.14.

³⁵ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, ss.6-7.

Devlet muhasebesi, yukarıda kapsamaları belirtilen merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları için mali tabloların sağlıklı bir biçimde yıllar itibari ile karşılaştırılmasını sağlayacak muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek ve mali tabloların konsolidasyonu için uygun standart bir hesap planı oluşturmak görevini yerine getirecektir. Oluşturulan hesap planı çerçevesinde söz konusu kuruluşların varlık ve kaynaklarını, gelir ve giderlerini tespit edip kayıt altına alacak ve ilgili kişi ve kurumların ihtiyaçlarına uygun şekilde mali raporlar üretebilecektir.³⁶

3.1.4. Devlet Muhasebesinin Önemi³⁷

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 eş zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar ve gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de, vazgeçilmez bir rol oynar.

Hükümetlerin izlediği mali politikalara ilişkin faaliyet ve işlemlerin kayıtlarını tutan ve izleyen devlet muhasebe sistemi, bu anlamda mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın çok önemli bir unsurudur.

Devlet muhasebesi kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarının kullanımında yetkili olan

³⁶ Nevra Karaca **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri**. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi,2003,s.8.

³⁷ Dişli, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.11.

yöneticilerin bunları kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir araçtır.

Devlet muhasebesi kamu yönetiminde kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını sorgulayan, saydamlık ve hesap verilebilirliğin teminatı olan iç ve dış denetimin de temel dayanağıdır.³⁸

3.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Ülkelerin ekonomik ve siyasi yapılarında meydana gelen değişiklikler ile kamu yönetim anlayışında da bir takım değişimler yaşanmıştır. Bu değişimlere paralel olarak devlet muhasebesinde de kapsamlı dönüşümler yaşanmıştır. Siyasi rejimlerin farklılaşması ile devlet anlayışında önemli gelişmeler yaşanmış ve devlet muhasebesi de bu gelişmelere uygun olarak gelişim göstermiştir. Dünyada yaşanan gelişmeler doğrultusunda devlet faaliyetleri farklılaşmaya başlamıştır.

Bu bölümde, devlet muhasebesine ilişkin yaklaşımlar, devlet muhasebesi sistemleri, devlet muhasebesinde kullanılan kayıt yöntemleri ve son olarak dünyada devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler ele alınarak, devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi anlatılmaya çalışılacaktır.

3.2.1. Devlet Muhasebesi Yaklaşımları

Devlet muhasebesi eskiden devletin faaliyet sınırlarının dar olması sebebiyle sadece bütçede yer alan gelir ve giderlerini izlemiştir. Zamanla devlet anlayışında değişiklikler meydana gelmiştir ve buna bağlı olarak devletin faaliyet alanı genişlemiştir. Böylece devlet muhasebesi sadece devletin bütçesi ile değil devletin

³⁸ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.1.

borçlanması ile ortaya çıkan durumu ve mal varlığını, onda meydana gelen değişikliği izleyen bir muhasebe haline gelmiştir. Sonuç olarak devlet muhasebesinin kapsamına bütçesel gelir ve giderlere ek olarak devletin mal varlığı, borç ve alacakları da dahil olmuştur.

Devlet muhasebe sistemine dayanarak tarihsel gelişim süreci içerisinde oluşturulan görüşleri iki başlık altında toplamak mümkündür.

- Klasik Görüşe Göre Devlet Muhasebesi
- Çağdaş (Modern) Görüşe Göre Devlet Muhasebesi

3.2.1.1. Klasik Görüşe Göre Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesinde klasik görüş, devletin gelir ve giderlerini izleme bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini gözleme görevi dışına çıkmamaktadır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesi, bir bütçe muhasebesidir.³⁹

Klasik görüşe göre devlet muhasebesinde sadece gelir ve giderler izlenmekte, Devletin sahip olduğu maddi ve maddi olmayan varlıkları, devlet borç ve alacakları kapsam dışı bırakılmaktadır.

Klasik anlayışa göre devlet borç ve alacaklarının ve malvarlığının devlet muhasebesinin kapsamı dışında tutulmasının nedenleri şu şekilde açıklanmaktadır:

- Devlet elinde bulundurduğu mal varlığının gerçek sahibi değildir. Mal varlığının gerçek sahibi devleti oluşturan bireylerdir. Bu nedenle devletin amacı bu varlıkların kaydını tutmak değil, millet adına korumak olmalıdır.⁴⁰ Dolayısıyla devlet bir mal varlığına sahip olmadığı için söz konusu malların muhasebesi tutulamaz ve devlet bilançosunda yer alamaz.

³⁹ Adil Giray **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı ,Ankara1997 , S.136.

⁴⁰ Erkan Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Ankara : TÜRMOB Yayınları,Kasım 2005, Sayı:11 , s.6

- Devlet, elinde bulundurduğu mal varlığı üzerinde tam bir tasarruf hakkına sahip değildir. Eski eserler, müzeler, saraylar gibi devlet, malları üzerinde özel mülkiyette olduğu gibi tasarrufta bulunamaz. Yani bu mallar satılamaz ve kiraya verilemezler.⁴¹
- Mal varlığı muhasebesi fikri son derece tehlikeli bir fikirdir. Çünkü devleti zoraki sosyalizme götürür.

Mal varlığı muhasebesi fikri, devletin tasarruf sahasının genişletilmesini öngörür.⁴² Bu da devletin asıl amacından sapmasına sebep olur. Oysa devletin amacı mal varlıklarını çoğaltmak değildir, bunları korumak ve rasyonel şekilde kullanmak olmalıdır.

- Devletin mal varlıklarının bilançoda yer alması, bilançoya bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların konulması ile olanaklıdır. Ancak devlet mal varlığının likiditesinin güç hesaplanan değerler olması sebebiyle bunların gerçek değerlerini göstermesi mümkün olmaz.⁴³ Bilançonun bir yanında alacaklar ve mevcutlar, diğer yanında borçlar ve özkaynaklar yer alır. Bu varlıkların ve kaynakların aynı değerle ölçülmesi güçtür. Bu da yapılan bilanço hesaplarının yanlış olmasına yol açar.
- Devletin mal varlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortismanlarını hesaplamak oldukça güçtür. Bunun uygulaması ancak küçük devletlerde olanaklıdır. Büyük devletlerin mal varlığının fazla olması nedeniyle mal varlığı muhasebesinin uygulanması bu devletler için mümkün değildir.⁴³

⁴¹ Zuhâl Yıldırım ve Özhan Çetinkaya **Devlet Muhasebesi**, Bursa: Ekin Kitabevi ,Geliştirilmiş İkinci Baskı, 2006, s.34.

⁴² Vural Akarçay **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1980, s.9.

⁴³ Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu.....**, ss.6-7.

- Devletin bütçe hesapları ile mal varlığı hesaplarının bir arada tutulması teknik açıdan oldukça zordur. Zira bütçe gerçek olmayan değerleri, mal varlığı muhasebesi ise gerçek değerleri gösterecektir. Devlet muhasebesi sistemi içinde tahmini ve gerçek değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir.

3.2.1.2. Çağdaş (Modern) Görüşe Göre Devlet Muhasebesi

Çağdaş görüşe göre devlet muhasebesi, klasik görüşün aksine, devlet gelir ve giderlerine ek olarak devlet borç ve alacakları ile devletin malvarlığını da kapsamına alarak muhasebeleştirilmektedir.

Bütçe devlet muhasebesi içinde önemli bir yer kaplamaktadır. İyi ve açık bir bütçe muhasebesine sahip olmayan bir ülkede bütçe kontrolünü yararlı bir şekilde yapmaya imkan yoktur. Ancak devlet muhasebesini devletin bütçe faaliyetlerini izleyen bir muhasebe olarak sınırlamamak gereklidir. Devletin bir tüzel kişiliği olduğu için, borçlu ve alacaklı olması, bir mala sahip olması mümkündür. Bu nedenle bütçe ile birlikte devletin mal varlığı durumunun ve varlıklardaki değişikliklerin de mutlaka izlenmesi gerekmektedir.⁴⁴ Böylece devlet muhasebesi hem bütçe, hem de mal varlığı muhasebesi olarak kabul edilmektedir. Çağdaş görüşe göre devlet muhasebesi, bütçe ile birlikte devletin mal varlığını kayda alıp izlemektedir.

Muhasebe açısından, mal varlığı üzerinde yapılan bir işlem ile bütçe işlemlerinin niteliği birbirinden farklıdır. Bütçeye göre gider olarak kabul edilen bir harcama, mal varlığı bakımından bir gider olmadığı gibi; bütçe açısından bir gelir, mal varlığı bakımından gelir değildir. Örneğin; bir gayrimenkul satın alınması bütçe açısından bir gider olduğu halde, mal varlığı bakımından bir gider değildir. Çünkü, mal varlığında bir değişiklik olmamış, nakit gayrimenkul haline gelmiştir,⁴⁵ faydası uzun dönemde tükenecek bir varlık haline gelmiştir, para taşınmaz hale sokulmuştur.

⁴⁴ Yıldırım ve Çetinkaya **Devlet Muhasebesi**....., s.35.

⁴⁵ Akarçay, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi**....., s.10.

Çağdaş görüşü savunanlar, devlet mal varlığının devlet muhasebesi kapsamına alınması ile ilgili olarak klasik görüş sahiplerinin görüşlerine şu şekilde karşılık vermektedirler:⁴⁶

- Devletin malvarlığı milletindir. Ancak bu durum devletin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Devlet söz konusu malların hesabını verebilmesi için malvarlığında meydana gelen her türlü değişikliği kayıt altına almalıdır.
- Mevcut malvarlığının kayıt altına alınması görüşünün mutlak suretle malvarlığını arttırıcı bir etki yaratacağı sonucunun çıkarılması çok akılcı bir yaklaşım değildir.
- Günümüzde devlet fonksiyonlarının artması ile birlikte devletin malvarlığında da önemli artışlar olmuştur. Devletin malvarlığının artması modern devlet anlayışının bir sonucudur. Devlet bilançosunun gerçekçi bir şekilde çıkartılabilmesi için mutlak suretle malvarlığının da muhasebeye yansıtılması gerekmektedir.
- Teknik olarak bütçe hesapları ile patrimuan hesaplarının farklı gruplarda ele alınması gerekmektedir. Bu durum imkânsız olmamakla birlikte hesap planında bu ayırım dikkate alınarak yapılacak düzenleme ile söz konusu sorun ortadan kaldırılabılır.
- Öncelikle devlet bilançosu ile ticari bilançonun birbirinden ayrı düşünülmesi gerekmektedir. Her ne kadar devlet bilançosunda yer alan bazı kalemleri tam olarak değerlendirmek söz konusu olmasa da, bu durum kalemlerin bilançoya alınmasına engel değildir. Örneğin, müzeler, tarihi eserler, saraylar gibi kalemlerin değerlerinin kayda alınmasında birtakım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, gerçeği net olarak yansıtacak bir yöntem belirlenerek kayda alma işlemine başlanılmalıdır.
- Patrimuan muhasebesinin büyük ölçekli devletlerde uygulanmasında büyük zorluklarla karşılaşılacağı mutlak suretle doğrudur. Ancak zorlukların var olması uygulamanın gerçekleştirilmesine engel değildir. Devletlerin büyük olması,

⁴⁶ Giray, **Milli Muhasebe.....**, s.138.

faaliyetlerinin çoğalmasına ve hatta patrimuanının da değişikliklere uğramasına neden olacaktır. Bu nedenle patrimuan muhasebesinin kullanılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Son yıllarda devlet anlayışında meydana gelen değişikliklerle saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kavramlar yaygınlaşmıştır. Bu nedenle devlet muhasebesinde çağdaş görüşün hakim olduğu ve uluslararası kuruluşların devlet muhasebesi alanında geliştirdiği kural ve yöntemlerin çağdaş görüş çerçevesinde yürütüldüğü görülmektedir.

3.2.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri

Tarihsel süreç boyunca muhasebe sistemlerinin gelişmesine paralel olarak devlet muhasebesi sistemleri de gelişme göstermiştir. Gerek ticari gerekse devletin yürüttüğü faaliyetlerinin izlenmesi için kullanılan muhasebe sistemleri ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiş ve her defasında yeni bir muhasebe sistemi geliştirilmiştir.

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesinde de sistemden beklenen faydalar ve varılmak istenilen hedefler, devlet muhasebesi sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır.⁴⁷

Devlet muhasebesinin tarihsel gelişim süreci içerisinde ortaya çıkan başlıca sistemler şunlardır:

- Kameral Muhasebe Sistemi
- Schneider Muhasebe Sistemi
- Constante Muhasebe Sistemi
- Logismografi Muhasebe Sistemi

Bu sistemlerden Kameral Muhasebe Sistemi ile Schneider Muhasebe Sistemi klasik görüş çerçevesinde, Constante Muhasebe Sistemi ile Logismografi Muhasebe Sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir.⁴⁷

⁴⁷ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.38.

3.2.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Bu sistem ilk defa 1768 yılında Avusturya’da uygulanmıştır. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir-gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir.⁴⁸ Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır. Bu nedenle Kameral Muhasebe sistemine “Bütçe Muhasebesi” adı da verilmektedir.

Kameral muhasebe sistemini tarihi gelişimi bakımından Eski (basit) Kameral Muhasebe Sistemi ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

Eski Kameral Muhasebe Sisteminin ilk uygulamasında kasa hareketlerinin işleyişi dikkate alınmakta, buna karşılık devletin borçlarını, alacaklarını ve varlıklarındaki değişimleri izleme olanağı yer almamaktadır.⁴⁹ Devlet faaliyetlerinin sadece bütçe yönünden muhasebeleştirilmesini amaçlayan eski kameral muhasebe sisteminde, aşağıda gösterildiği gibi kasa defteri ve gelir-gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır.⁵⁰

Tarih	İşlem	Belge	Gelir	...	Gider

Şekil 1: Kasa Defteri⁵¹

⁴⁸ Karaarslan, Ülkemizde Devlet Muhasebesi....., s.38

⁴⁹ Gürbüz Gökçen **Devlet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1 2003, s.26.

⁵⁰ Akmut, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi**.....,s.21.

⁵¹ Giray, **Milli Muhasebe**....., s.139.

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene başında gelir kalıntısı	Sene içinde tahakkuk eden gelir	Toplam	Tahsil olunan gelir	Gelecek seneye devreden gelir	Düşünceler

Şekil 2: Gelir-Gider Ayrıntı Defterinde Gelir Kaydı⁵²

Kasa defteri, veznedar tarafından tutulmakta ve kasa giriş ve çıkışları, yani gelir ve giderler belgelere dayanılarak bu deftere kaydedilmektedir. Bu deftere belgelerin numaraları ile gelir-gider ayrıntı defterindeki sıra numarası da kayıt edilir. Kasa defteri toplamları yıl sonuna kadar devam eder. Gelir-gider ayrıntı defteri ise büyük defter niteliğindedir. Bu deftere gelir tahsili ve gider ödemeleri bütçedeki bölümlerine göre kaydedilir.⁵³ Her iki defter de veznedar tarafından tutulmaktadır.

Eski kameral muhasebe sisteminin en önemli yararı, işlemlerin basitliği nedeniyle az sayıda personel ile sistemin yürütülmesi maliyetleri düşürmektedir. Bunun yanında hesap sonuçları sistem sayesinde çabuk verilmektedir. Sakıncaları ise, Gelir-gider ayrıntı defteri gelir-gider tahakkukunu göstermediğinden, bakiyeyi öğrenmek mümkün değildir. Her iki defter de veznedar tarafından tutulduğu için hesapların denetimi etkin bir şekilde yapılamamaktadır.

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

⁵² Giray, **Milli Muhasebe**....., s.140.

⁵³ Güvemli, **Muhasebe Tarihi**....., s.33.

Kasa defteri veznedar tarafından, gelir-gider ayrıntı defteri ise muhasebe servisi tarafından tutulmaktadır. Yeni kameral muhasebe sisteminde, kasa defteri ile gelir-gider ayrıntı defterinin ayrı kişiler tarafından tutulması hesapların denetimini kolaylaştırması açısından, gelir ve giderlerin hesap bakiyelerini de gösterebilmesi açısından eski kameral muhasebe sisteminden üstündür.⁵⁴

Bu sistemde de, tıpkı eski Kameral sistemde olduğu gibi, devletin malvarlığı izlenmemekte ve devlet muhasebesi kayıtlarına girmemektedir. Yeni Kameral muhasebe sistemi, eski sistemin sakıncalarını ortadan kaldırmakla birlikte sadece bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesini gerçekleştirdiği ve patrimuan değişikliklerini göstermediği için terk edilmiştir.⁵⁵

3.2.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Schneider Muhasebe Sistemi, Kameral muhasebe sisteminin sakıncalarını gidermek amacıyla uygulamaya konulmuştur ve kameral muhasebe sisteminin gelişmiş bir versiyonudur çünkü; bu sistemde, nakit ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir.

Yevmiye defteri ilk kez bu sistemde kullanılmıştır. Kasa defteri bulunmamakta ancak gelir-gider ayrıntı defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir olmak üzere üç ayrı defter kullanılmaktadır. Yevmiye defteri, gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmaktadır.

⁵⁴ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.39.

⁵⁵ M. Hikmet Çoşan, **Devlet Muhasebesi**, Ankara: Yeni Uğur Matbaası, 1980, s.4

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

Şekil 3: Yevmiye Defteri (Sol sayfa)⁵⁶

İşletme					Mağaza		Sermaye				Cari Hesap
Genel Yönetim	H.Gazi Üretimi	Diğer Mad.	Kar ve Zarar	Malzeme	Kömür	Yükleme Yapılacak Kıymet	Yenileme	Ödünç Almalar	İhtiyat	Yenileme Fonları Yatırımları	

Şekil 4: Yevmiye Defteri (Sağ sayfa)⁵⁶

Schneider muhasebe sisteminde çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Bu sistemde, çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemine göre bir hesaba borç yazılması gereken miktarlar gider yevmiyesine, alacak yazılması gereken miktarlar ise gelir yevmiyesine kaydedilmektedir.⁵⁷ Yevmiyenin sol sayfasında yer alan sütunlara gelirler ve giderler, bütçedeki tertibine göre tarih sırasıyla kaydedilmektedir. Defterin sağ sayfasında ise işletme, mağaza, sermaye ve cari hesap olmak üzere dört hesap grubu bulunmaktadır.⁵⁸

⁵⁶ Giray, **Milli Muhasebe.....**, s.144.

⁵⁷ Gıyas Akdeniz, **Devlet Muhasebesi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları 1948, s.41.

⁵⁸ Akmut, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi.....**,s.22.

Schneider muhasebe sisteminde defter-i kebir, yevmiye defterindeki hesap grubuna uygun olarak işletme defter-i kebir, mağaza defter-i kebir, sermaye(patrimuan) defter-i kebir ve cari hesap defter-i kebir olarak dört bölüme ayrılmıştır. Defter-i kebirin ise iki ayrı sayfası vardır. Sol taraf gelirlerin, sağ taraf giderlerin kaydına ayrılmıştır.⁵⁹

Fasıla:.....
Madde:.....
Hesap:.....

No.	Gelirin içeriği	Tahakkuk Eden Gelir		Tahsil Edilen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı	

Şekil 5: Gelir (Sol sayfa)⁶⁰

Fasıla:.....
Madde:.....
Hesap:.....

No.	Gelirin içeriği	Tahakkuk Eden Gelir		Tahsil Edilen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı	

Şekil 6: Gider (Sağ sayfa)⁶⁰

Bu sistemin en önemli faydası, nakit işlemlerinin yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermesidir. Ayrıca sistem, kar-zarar hesaplarının da çıkarılması suretiyle bilanço düzenlenmesine olanak vermektedir.⁶¹

⁵⁹ Giray, **Milli Muhasebe**....., s.145.

⁶⁰ Giray, **Milli Muhasebe**....., s.146.

⁶¹ Karaarslan, "Ülkemizde Devlet Muhasebesi....., s.40.

3.2.2.3. Constante Muhasebe Sistemi⁶²

Bu sistemin içerisinde bütçe hesaplarının yanında malvarlığı hesaplarına da yer verilmektedir. Sistem, bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kayıt etme ilkesine göre kurulmuştur. Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmektedir.

Sistemde kasa defteri ve gelir- gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır. Constante muhasebe sistemi, yevmiyedeki diğer hesaplar aracılığı ile devlet malvarlığındaki artış ve azalışları verdiği gibi, mali yılın sonunda kar-zarar durumlarını da göstermek kabiliyetine sahiptir.

3.2.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi⁶²

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

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

⁶² Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.40.

3.2.3. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Geçmişte, ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin küçük olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça basitti. Zamanımızda ise gelişen ülkelerin büyük bir kısmında, halkın sosyo-ekonomik gelişmesini hızlandırmak amacıyla hükümetler ekonomilerinin düzene sokulması, yönlendirilmesi ve doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar yüklenmiş bulunmaktadır. Bu gelişmeler ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi ihtiyacında önemli değişikliklere öncülük etmektedir. Bu nedenle, etkin kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanmasında, gelişen şartlara göre değişim öncelikli ve gereklidir. Ülkeler arasında artan ilişkiler nedeniyle, bilgi ihtiyacında ortaya çıkan değişikliklere cevap verebilecek bir sistemin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.⁶³

Devlet muhasebesindeki gelişmelerin başlangıcı, esas olarak Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (İMF), Dünya Bankası (WB), gibi kuruluşlar ile Avrupa Birliği (AB) gibi ekonomik ve siyasi oluşumların, devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi oluşumlara ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacının ortaya çıkmasına dayanmaktadır. Devlet sektöründe muhasebe standardı oluşturma çalışmalarına Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) da destek vermiştir.⁶⁴

Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbiriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Örneğin, bir ulusal ekonomi içinde merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali raporlar üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe

⁶³ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2000, s. 25.

⁶⁴ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.11.

standartları uyguluyorlarsa Birliğin konsolide edilmiş mali tablolarını oluşturmak mümkün değildir ya da zordur. Dolayısıyla, yukarıda anılan uluslararası kuruluşlar, dünya üzerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmışlardır. Bu gayretle birlikte devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme süreci başlamıştır.⁶⁵

Kamu kesiminde uygulanacak muhasebe sistemlerinin seçiminde, bir ucunda nakit esaslı muhasebenin, diğer ucunda ise tahakkuk esaslı muhasebenin yer aldığı bir düzlem üzerinde hareket edilmektedir.⁶⁶ Bu uç noktalar arasında ise taahhüt esası, uyarlanmış nakit esası ve uyarlanmış tahakkuk esası yer almaktadır.

3.2.3.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi

Nakit esaslı devlet muhasebesi, bir mali yıl içinde veya muhasebe döneminde, nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir tahminlerini ve gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar. Devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.⁶⁷

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir.

⁶⁵ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, ss.11-12.

⁶⁶ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, s.74.

⁶⁷ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.12.

Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez. O nedenle nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamı veya bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir.⁶⁸

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin temel zayıflıklarını aşağıdaki başlıklar altında ele almak mümkündür:⁶⁹

a) Bilanço Düzenlenememesi: Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde bilanço düzenlenememektedir. Çünkü bilançonun hazırlanması için varlık, borç ve yükümlülükler ile özkaynaklar hakkında bilgilerin olması gerekir. Sistemin bu konuları kayıt altına almaması ve bilgi üretilmemesi, beraberinde birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarmaktadır.

b) Ekonomik Sonuçların Açıklanmaması: Nakit esaslı muhasebe sisteminde, bütçe gelirleri ile harcamalar ve de bütçe ve bütçe dışı tahsilâtlar ve ödemeler sadece nakit akımları temelinde raporlanmaktadır. Kurumun göstermiş olduğu faaliyetlerin sonuçlarını gösteren bir faaliyet raporu sunulmamaktadır. Dolayısıyla, ilgili kurumun ekonomik sonuçları açıklanamamaktadır. Örneğin, kurumun yaptığı tasarrufların veya gelirlerin aşılması suretiyle yapılan harcamaların değerlendirilmesi imkanı bulunmamaktadır.

⁶⁸ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, no.17 (Temmuz 2002)87-102, s.88.

⁶⁹ Vicente Montesinos ve Jose M. Vela Bargues, **Bases of Accounting in Governmental Accounting Systems in Spain**, IFAC Public Sector Committee, 1996, ss.21-23.

c) Ekonomik ve Finansal Performans Göstergelerinin Olmaması: Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde ekonomik akımların tahmini yapılamamaktadır. Buna bağlı olarak, dönem giderleri ve dönem gelirleriyle karşılaştırılması konusundaki bilgi eksikliği, kurumun ekonomik ve mali performansını değerlemede önemli bir kısıtlama oluşturmaktadır.

d) Hizmet Maliyetleri Konusunda Bilgi Üretilmemesi: Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde giderler hakkında ilgili bilgi ile hizmet maliyetini belirlemede kullanılacak veriler üretilmediği için karar alma konusundaki gerekli bilgileri edinme de imkânsızlaşmaktadır. Çünkü giderler ve gelirler gerçekleştiği dönemde değil de ödemenin veya tahsilatın yapıldığı tarihte kayıt altına alınmaktadır

Nakit esaslı kayıt yöntemi mali temel bilgileri üretememektedir. İlgililerin bilgisi dahilinde olması gereken veriler zamanında, anlaşılır ve güvenilir bir şekilde karşılanamadığı için devlet muhasebesinde mali şeffaflık sağlanamamaktadır.

Geleneksel muhasebe sistemleri bundan sonra da önemli olmaya devam edeceklerdir ancak etkin kamu mali yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve koşullara uyum gösterebilmeleri açısından, geleneksel muhasebe esaslarının değişen ihtiyaçları karşılamak için yeniden gözden geçirilmeleri ve şekillendirilmeleri gereklidir. Bu bağlamda geliştirilen yöntemlerden biri, nakit esasının üzerine girilen taahhütleri izleyen hesapların eklendiği taahhüt esasıdır. Mali işlemlerin kaydında taahhüt esası, nakit esası uygulamasının bir adım ilerisindeki bir gelişmedir.⁷⁰

⁷⁰ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, s.70-71.

3.2.3.2. Taahhüt Esaslı Kayıt Yöntemi⁷¹

Taahhüt esasına göre, mali işlemler hesaplara taahhüde girişildiğinde kaydedilirler. Taahhüt esası siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri gösterir. Böylece taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Sistem, harcama prosedürünün en başında, daha bir taahhüde girişilirken, bütçe ödeneklerini kullanılması (veya bloke edilmesi) ve böylelikle ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışır.

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

⁷¹ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, s.71.

3.2.3.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi⁷²

Uyarlanmış nakit esaslı kayıt yöntemi genel olarak nakit esaslı kayıt yönteminin bütün özelliklerini taşımaktadır. Nakit esasında olduğu gibi olaylar ve işlemler sadece tahsil edildikleri ve ödendikleri zaman muhasebeleştirilirler. Devletin mal varlığı özellikle maddi duran varlıklar, borçlar, garantiler, alacaklar, taahhütler ve yükümlülükler nakit esasında olduğu gibi muhasebe dışında bırakılmaktadırlar.

Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik, muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Mahsup dönemi olarak adlandırılan bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı (mahsup) döneme aktarılmış olması gerekir.

Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Uyarlanmış nakit esası bunun dışında nakit esasına dayalı devlet muhasebesinin diğer bütün özelliklerini içinde taşır.

Muhasebe kayıtları nakit giriş ve çıkışları ile sınırlı olduğundan devlet yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik için sağlam bir temel oluşturmaz. Hem nakit esasında hem de uyarlanmış nakit esasında muhasebe işlemleri bütçe işlemleri ile sınırlı olduğundan, her iki sistemde de, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin olarak hazırlanan raporlar, yürütmenin parlamentoya karşı hesap verilebilirliğinin tek aracı olan kesin hesaplar için dayanak oluşturur.

⁷² Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.13.

3.2.3.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi

Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.⁷³

Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esaslı ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.⁷³

Uyarlanmış tahakkuk esasının genel özelliklerini ve nakit esaslı, taahhüt esaslı, uyarlanmış nakit esaslı kayıt yöntemlerine göre üstünlükleri şu şekilde sıralayabiliriz:⁷⁴

- Nakit esasının bilgi üretmedeki zaafılarını taşımaz.
- Taahhütleri kaydetmesinin yanı sıra yükümlülükleri de kayıt altına aldığı için taahhüt esasından daha ileri bir adımdır.

⁷³ Karaarslan, "Devlet Muhasebesi Olgusu.....", s.15-16.

⁷⁴ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, ss.75-76.

- Değiştirilmiş nakit esasının, nakit esastan devraldığı bilgi üretme zaaflarını taşımaz, yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alındıklarından, bu esasta dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç duyulmaz.
- Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur.
- Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur

3.2.3.5. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi⁷⁵

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

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

⁷⁵ Karaarslan, “Devlet Muhasebesi Olgusu.....”, ss.16-17-18

⁷⁶ Erkan Karaarslan “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri” ,**Mali Kılavuz Dergisi**, no.17 (Temmuz 2002)108-120 s.107

tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.⁷⁷

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacaklı hesaplar, verilen borçlar gibi mali hesapları, fiziksel yapılar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar, sivil amaçlar için kullanılmak ulusal savunma hizmetlerinin kullanımına tahsis edilen varlıklar ve doğal kaynaklar gibi fiziksel varlıkları, denizlerde ve göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer maddi olmayan duran varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırır.

Tam tahakkuk esasında bir yükümlülük; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir.

Bu anlamda yükümlülükler :

- i) borç hesaplarını,
- ii) diğer tahakkuk etmiş giderleri (sosyal güvenlik ödemeleri dahil),
- iii) hesaplarda kayıtlı diğer borçları içerir.

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali tablolarda bunlarla ilgili gerekli bilgilere yer verilir. Bu anlamda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder.

⁷⁷ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.43.

Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dahilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir.

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilecek 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 göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturur.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin bütün unsurlarıyla birlikte ve tam olarak uygulanabilmesinin taşıdığı zorluklar karşısında uygulamaya dönük birtakım değişiklikler ve uyarlamalar yapılmıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçmiş bazı ülkelerde, sözü edilen uygulama zorluğu nedeniyle geliştirilmiş olan yaklaşım ve modifikasyonlar aşağıdaki gibidir:⁷⁸

- Varlık ve yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre; gelirlerin ise, ne kadar tahakkuk yapıldığının hesaplanmasının zorluğundan dolayı, nakit esasına göre kaydedilmesi yaklaşımı.
- Bazı borç kalemleri hariç (bütçe giderleri ile fonlanan sosyal güvenlik ödemeleri gibi) bütün yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi yaklaşımı.

⁷⁸ Richard Allen ve Daniel Tommasi, **Managing Public Expenditure; A Reference Book for Transition Countries**, OECD-SIGMA, 2001, s.293.

- Bazı varlık kalemleri hariç (edinildiklerinde veya inşa edildiklerinde giderleştirilen altyapı, savunma ve kültür varlıkları gibi) bütün varlıkların tahakkuk esasına göre kaydedilmesi yaklaşımı.
- Bütün duran varlık kalemlerinin, edinildikleri, imal veya inşa edildikleri zaman kaydedilmesi yaklaşımı. Bu yaklaşım uyarlanmış tahakkuk esası ya da harcama metodu olarak da adlandırılmaktadır. Buradaki “harcama” kelimesi, Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93)’ndeki anlamıyla değerlendirilmelidir. Zira Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93), bir muhasebe dönemi boyunca, kaynakların kullanılması yoluyla yapılan harcamaları, edinilen mal ve hizmetlerin değerinin (fiyatının) bir ifadesi olan “harcamalardan” ayırmaktadır. Burada ikincisi kastedilmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe, esas olarak yüksek kar amacı içinde olan özel sektör teşebbüsleri tarafından dış mali raporlamayı gerçekleştirmek için geliştirilmiştir. Devlet teşebbüsleri de tahakkuk esasının üstünlükleri sonucu bu değişikliklere gitmişlerdir. Ancak esas önemli olan devletin ticari olmayan kuruluşlarda uygulanması fikridir. Ticari teşebbüslerde kar performansını artırmak öncelikli olarak düşünülürken, tahakkuk esaslı muhasebenin kar düşünülmeyen devlet örgütlerinde uygulanmasının amacı, yöneticiler için karar aracı olması ve yönetim performansını artırmasıdır.⁷⁹ Bu muhasebe sistemi, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek ve kamu yöneticilerinin performanslarını ölçmek açısından sağlam bir alt yapı oluşturur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile amaçlanan, nakit esaslı uygulanmasındaki eksiklikleri ortadan kaldıran bir kamu muhasebe sistemi oluşturmaktır.⁸⁰

⁷⁹ Özhan Çetinkaya **Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı: 46, 2004, ss.83-98, s.89.

⁸⁰ Eyüp Kızılkaya, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Sayı:17(Temmuz-Eylül 2002).102-109. s.105.

3.2.4. Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler

Devlet muhasebesinde mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlayabilmek için ortak standartlar oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle, dünyada İngiltere, Avustralya, ABD ve Kanada gibi ülkelerde devlet muhasebesinde ortak standartlar ve ilkeler oluşturulması yönünde çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. IMF, AB, OECD gibi uluslararası kuruluşlar devlet muhasebesinde, dünya ülkelerinde, benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin kullanılması için IFAC'de devlet muhasebesi alanında gelişmiş ülkelerin temsilcilerinin katılımıyla bir çalışma gurubu oluşturmuşlardır. Bu çalışma gurubunun amacı devlet muhasebesi ile istatistiksel raporlama standartları arasında uyum sağlamaktır.

Yukarıda bahsi geçen uluslararası kuruluşlar benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması amacıyla önemli çalışmalar gerçekleştirmektedirler. Ulusal Hesaplar sistemi (SNA93), Avrupa Hesap Sistemi (ESA95), Devlet Mali İstatistikleri (GFSM2001) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC-IPSASB) bu alanda yürütülen çalışmalar olarak ortaya çıkmışlardır.

Devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler başlığı altında, yukarıda anılan çalışmalar açıklanmaya çalışılacaktır. Bu çalışmalar birbirlerinden farklı değildir özellikle SNA93, GFSM2001 ve ESA95, benzer düzenlemeleri içermektedirler. Çalışmalar tamamlandığında OECD, IMF gibi uluslararası kuruluşlar ile IFAC'ın desteğinin alınmasıyla uluslararası devlet muhasebesi ve raporlama standartlarının oluşturulması yönünde önemli bir adım atılmış olacaktır. Böylelikle, devlet muhasebesinden elde edilen verilere güven duyularak devlet hesaplarında güvenilirlik ve bütünlük sağlanmış olacaktır. Hem ulusal hem de uluslararası alanda devlet muhasebesinde saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramları üzerinde herhangi bir şüphe kalmayacaktır.

3.2.4.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar sonucu 1993 yılında SNA93 yayınlanmıştır. Sistemin amacı son yıllarda ortaya çıkan ekonomiyle ilgili tanım ve kavramları ele alarak çeşitli kurum ve kuruluşların yayınlarında gözlemlenen bu kavramların tanımları ve kapsamları arasındaki farklılığı ortadan kaldırmaktır. Önceleri birçok ekonomist toplulaştırılmış birkaç ekonomik değişkenle yetinirken, günümüzde istatistiksel analizlerde daha ayrıntılı ekonomik verilere gereksinim duyulmaktadır. Bu bilgilerin derlenmesi ise, ancak daha ayrıntılı istatistiksel verilerin toplanması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla, bugünkü ulusal hesaplar sistemi gayri safi milli hâsılanın hesaplanmasından öte birbiriyle ilişkili birçok ekonomik değişkenden oluşan karmaşık bir sistemdir.⁸¹

SNA 1993; AB, IMF, OECD, WB, ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. SNA 93, Yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.⁸²

3.2.4.2. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)

GFSM 2001, IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, ABD gibi ülkelerden ve WB, UN,

⁸¹ Kamil Unur ve Orhan İçöz, "Turizm Uydu Hesapları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı:1 (2004) 304-325 s.308.

⁸² Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.22.

OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.⁸³

GFSM 2001 'nin temel amacı mali politikaların ve özellikle genel yönetimin ve geniş anlamda kamu sektörünün performansının analiz edilmesine ve değerlendirilmesine imkân veren kapsamlı bir kavram ve muhasebe çerçevesinin oluşturulmasıdır. GFSM 2001'in, SNA93'den önemli farklılığı; GFSM 2001 vergiler, harcamalar, borçlanmalar gibi mali işlemlere odaklanırken, SNA93'ün mal ve hizmet üretim ve tüketimini de kapsamıdır.⁸⁴

3.2.4.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)

AB'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan Eurostat tarafından hazırlanan ve birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Bir ülkenin bütününe yönelik istatistiklerin derlenmesine yönelik esasları düzenlemektedir. Bunların içinde genel yönetim sektörüne ait mali istatistikler önemli yer tutmaktadır.⁸⁵ Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır. GFSM2001 hazırlanırken, ki eski GFS 1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı öngörüyordu, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93 e uygun olması için gayret gösterilmiştir.⁸⁶

⁸³ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.22.

⁸⁴ **Government Finance Statistics Manual 2001**,
<http://imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>, 19.12.2001

⁸⁵ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.22.

⁸⁶ Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu.....**, s.21.

3.2.4.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC-IPSASB)

Muhasebe mesleğinin dünya çapında en üst organizasyonu IFAC'dır. IFAC, kar amacı olmayan, politikaya karışmayan, ülkelerin yönetimlerinden etkilenmeyen ve muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği bir organizasyondur. IFAC'ın temel amacı, muhasebe mesleğinin dünya çapında ve uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini sağlayarak kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

IFAC kendi üyeleri ve bölgesel oluşturulan muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliğine girerek, teknik, ahlak ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür. Kuruluş, uluslararası etik, denetim ve güvence, eğitim ve kamu sektörü muhasebe standartlarını belirlemektedir ve profesyonel muhasebecilerin işlerinde yüksek kaliteli performans sergilemelerini teşvik etmek için rehberlik sağlamaktadır.

Muhasebe mesleğine mensup kişilerin mesleği yürütmeleri sırasındaki eğitimi, muhasebe mesleği mensubu olma kimliği kazanmadan önceki eğitimi konularında standartların, yönergelerin, tartışma bildirilerinin ve diğer dökümanların geliştirilmesi ve gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin bir araya gelmesinde katalizör olunması ve özellikle ekonomik kalkınmada katkısı olabilecek dünya çapında muhasebe eğitim programlarının hazırlanmasında yardımcı olunması⁸⁷ amacıyla IFAC Eğitim Komitesi oluşturulmuştur. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde muhasebe alanında yaşanan gelişim ve değişimin ülkeler tarafından izlenmesi yönünde komite önemli faydalar sağlamaktadır.

⁸⁷ Cecil W.Donavan, "The Role of The International Federation of Accountants in Education", **Irish Accounting Review**, VI.4, No. 2(1997) s. 26.

IFAC'ın devlet muhasebesi alanında çalışan bir alt komitesi olan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu dünyada ortak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslar arası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelerce uygulanmakta ayrıca pek çok ülke bu kurul tarafından yapılan çalışmaları yakından izlemektedir.⁸⁸

Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu'nun temel amacı, nitelikli kamu kesimi muhasebe standartları geliştirerek ve dünya çapında finansal raporlamada kalite ve tekdüzeni yaygınlaştırmak suretiyle uluslararası ve ulusal muhasebe standartlarının yakınsanmasına yardımcı olarak kamu çıkarlarına hizmet etmektedir. Kurul, amaçlarını şu yollarla gerçekleştirir,⁸⁹

- Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayımlamak,
- Standartların genel kabul düzeyini yükseltmek,
- Kamu sektöründe finansal raporlamada ortaya çıkan mesele ve deneyimlere ilişkin olarak kılavuz görevi görecek diğer dokümanları yayımlamak.

Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu'nun geliştirdiği standartlar gerek tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, gerekse de nakit esaslı muhasebe sisteminde uygulanabilmektedir. Söz konusu standartlar genel amaçlı mali bildirimlere (finansal raporlar) ilişkin işlem ve olaylarla ilgili belirleme, ölçme, sunma ve açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Burada sözü edilen genel amaçlı mali bildirimler, bizzat kendi ihtiyacı için mali bilgi talebinde bulunamayan kullanıcılara (vatandaşlar, seçmen grupları vb.) yönelik olarak çıkarılan finansal tabloları ifade etmektedir.

⁸⁸ Karaarslan ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Kapsamındaki.....**, s.22-23.

⁸⁹ Ahmet Emre Öz, **Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi Ankara: Gazi Üniversitesi, 2007, s.52-53.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik, siyasal ve sosyal yapılarına göre muhasebe sistemi değişim göstermektedir. Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak devlet faaliyetleri farklılaşma göstermiştir. Ülkemizde de devlet muhasebesi geçmişten günümüze bu değişimlerden etkilenerek gelişmeye başlamış, klasik devlet anlayışı düşüncesi yerini devletin daha etkin olduğu bir anlayışa bırakmıştır.

4.1. ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Ülkemizdeki tarihsel gelişimi açısından devlet muhasebesi Cumhuriyet dönemi öncesi devlet muhasebesi ve Cumhuriyet dönemi sonrası devlet muhasebesi başlıkları altında ele alınacaktır. Zira söz konusu iki dönem arasında devlet faaliyetleri ve düzenlemeleri açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

4.1.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Ülkemizde Devlet Muhasebesi

Ülkemizde Devlet Muhasebesi, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşuna kadar dayanır. Asırlar boyu biçimsel ve öz olarak esaslarını korumuş Osmanlı Devleti muhasebesinin bir çok niteliği vardır. Bugün genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının çoğunu Osmanlı Devlet muhasebesinde görmek olanağı bulunmaktadır. Osmanlı Devlet muhasebesinin iç muhasebe denetimini ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasını göz önünde tuttuğu, devletin gelirini arttırıcı, masrafları kontrol edici, tahsilatın hızlandırılmasını sağlayıcı nitelik taşıdığı görülmektedir.

Osmanlı İmparatorluğu'nun gelirleri bütün İslam ülkelerinde olduğu gibi şer'idir (Zekat, aşar, cizye ve harç gibi). Giderler ise ordu giderlerinden oluşur. Bu nedenle Maliye ve Muhasebe örgütü Defterdarlık adı ile ordu içinde doğmuş ve ordunun gelir

ve giderlerinin kaydını tutmuştur. Dünyadaki uygulamalara bakıldığında Devlet Muhasebesi fikrinin Devlet Bütçesi fikri ile başladığı görülmektedir. Tarihi belgeler Osmanlı İmparatorluğu'nun düzenli bir bütçeye sahip olduğunu göstermektedir. Bunların en önemlisi IV. Mehmet zamanında, Tarhuncu Mehmet Paşa'nın 1651 “Muvazene Lahiyası”dır. Bu Lahiya'da Devletin gelir ve giderleri ayrıntılı olarak sayılmış, yani bütçe yapılmış ve bütçe açığının ne şekilde kapatılacağı gösterilmiştir.⁹⁰

Osmanlı devletinde meydana gelen uzun ve masraflı savaşlar sürekli bütçe açıklarının oluşmasına neden olmuş, 17. ve 18. yüzyıllarda Osmanlı devletinin hem ekonomik hem de askeri alanda Avrupa devletlerine kıyasla geri kalmıştır. Mali bunalımlara karşı 17 ve 18.yüzyıllarda Osmanlı devleti belli başlı üç tedbire başvurarak Tanzimat'a kadar mali dengelerini tesise çalışmıştır. Bunlar paranın değerinin düşürülmesi, müsadere ve tımarlara el koyarak gelirlerini hazineye almak ve vergi yükünü ağırlaştırmak olmuştur. Ancak bu tedbirler devletin varlığını devam ettirmeye yeterli olmamış, 19. yüzyıla girildiğinde, devletin varlığını korumak amacıyla, sadece askeri alanda değil, dağınık haldeki mali idare başta olmak üzere devletin tüm kurumlarında köklü değişikliklere gidilmesi ve merkezi idarenin güçlendirilmesi zorunluluk halini almıştır.⁹¹

19. yüzyıl ortalarına gelindiğinde Osmanlı devletinde sosyal ve ekonomik alanlarda reformlar yapılmış ve bu reformların devamı niteliğinde olan “Tanzimat Fermanı” 1839 yılında ilan edilmiştir. Tanzimat Fermanı ile hukuki ve mali alanda önemli yenilikler olmuştur.

⁹⁰ Çoşan, **Devlet Muhasebesi.....**, ss.2-3.

⁹¹ Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare**, Ankara: T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı,2005,s.222.

Tanzimat Fermanı ile birlikte hazine ve bütçe birliği yoluyla malî idarede de bütünlük sağlanmış ve yönetimi kurulan Maliye Nezaretine (Bakanlığı) tevdi edilmiştir. Bu dönemde dış malî çevrelerle yakın ilişkilerin başlaması ile birlikte ve özellikle dış borçlanmanın arttığı 1860'lardan itibaren vergi, bütçe, devlet muhasebesi, para, bankacılık, borsa, hazine işlemleri ve özel mülkiyet konularında batılı müessese ve kurallar ülkemize girmeye ve yerleşmeye başlamıştır.⁹²

Türkiye’de bütçe kavramı ilk defa Osmanlı döneminde ortaya çıkmıştır. 1855 yılında “Bütçe Nizamnamesi” isimli ilk bütçe yasası kabul edilmiştir. Devletin gelirlerinin ve giderlerinin batılı anlamda kaydedilmesi istenmiştir. Uygulaması tam olarak gerçekleştirilememesine rağmen bütçenin bir idari belge olduğu ilk defa kabul edilmiştir.

Osmanlı devleti Tanzimat'ın her alanda getirdiği reformlara ve hukuki düzenlemelere rağmen batılı devletleri ve gayrimüslim tebaasını tatmin edemeyip dış baskıları önleyemeyince, çözüm olarak, batılı devletleri işe karıştırmadan, kendi sorunlarını kendi organlarıyla çözmek amacıyla 1876 yılında ilk anayasayı ilan etmiş ve ülkede meşruti (parlamentar) yönetimi kurmuştur. 1876 anayasası ile, günümüz anayasalarında da yer alan çok sayıda mali hüküm hukukumuza girmiştir.⁹³

Osmanlı İmparatorluğunun daha önceki dönem uygulamaları bir tarafa bırakıldığında 1839 yılında kurulan Maliye Nezareti (Bakanlığı) tarafından 1882 yılında mal sandıkları için “Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi” hazırlanmıştır. Söz konusu 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. Söz konusu Talimatname ile düzenlenen kayıt sistemi kameral muhasebe sistemidir.(kasa muhasebesi)⁹⁴

⁹² Öner, **Osmanlı İmparatorluğu**.....,s.368.

⁹³ Öner, **Osmanlı İmparatorluğu**.....,s.439.

⁹⁴ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.46.

II. Meşrutiyetin(1908) ilanının ardından 1909 yılında o dönemin ilk bütçesi kabul edilmiş ve yeni bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Bunun üzerine Kameral Muhasebe Sistemini esas alan yeni muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu bu uygulamada borç ve alacak kavramları doğrudan doğruya belirtilmeyerek kullanılmış ve böylece çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemine doğru ilk adım atılmıştır.⁹⁵

1909 yılı bütçesi Cumhuriyet dönemi bütçelerine temel oluşturması yönünden önemlidir. İkinci Meşrutiyetten sonra 1910 yılında “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” (Mal Sandıklarında Tutulacak Muhasebeleştirme Kayıtlarına İlişkin Yönetmelik) çıkarılmıştır. Yine aynı yıl Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Söz konusu talimatnameye göre hesaplar çift yanlı (muzaaf) kayıt sistemine göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara verirlerdi.

Ülkemizde devlet muhasebesinin günün koşullarına uyumlaştırılma çalışmaları Cumhuriyetin ilanından sonra başlamıştır.

4.1.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Ülkemizde Devlet Muhasebesi

Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulma çalışmaları başlamıştır. Gerek devlet muhasebesi gerekse ticari muhasebenin gelişimi konusunda önemli çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çalışmaların sonucu olarak Cumhuriyet döneminin başlarında 26 Mayıs 1927 tarihinde 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) çıkarılmıştır.

⁹⁵ Akmut, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi**.....s.40.

Kanun ile devlet ve bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konmuştur. Bakanlıkların tahakkuk daire ve memurlarının, saymanların yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin düzenlemeler 1050 sayılı Kanunda açıklanmaktadır. Başka bir ifade ile ülkemizde devlet muhasebesinin temelleri bu kanun ile atılmıştır.

1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” (Hazine İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik) 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 konmuştur. Bu Talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifadeyle bu Talimatname ile çift yanlı(muzaaf) kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur.⁹⁶ Ancak bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını izleyememesi, Hazinesinin gerçek mali durumunu yansıtamaması ve irsalat hesaplarının tam bir kontrolünü sağlayamaması sebebiyle 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile hesapların işleyişi açıklanmış Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmeliği ile de kullanılacak muhasebeleştirme belgelerine yer verilmiştir. 1928 tarihli Yönetmelikteki “Tasnif Yevmiyesi” yerine, “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Genel olarak kameral muhasebe sisteminden ayrılmış olmasına karşın bazı bütçe işlemleri muhasebe dışında bırakılarak kameral muhasebe sınırlı da olsa uygulama alanı bulmuştur. Bütçenin ödenek ve yüklem işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında kalmıştır. Daha önceleri tek bir hesapta yapılan

⁹⁶ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.46.

işlemler açıklığa kavuşturulmuş ve bunların işleyişi ayrıntılı bir biçimde ortaya konmuştur. Muhasebe dışı izlenen borçlar, dış borçlar, döner sermayeler, müteahhit bonoları, altın mevcutları, esham ve tahvilat gibi hazine işlemlerine ilişkin varlıkların muhasebe kayıtlarını tutmak olanağı ortaya çıkmıştır. Söz konusu yönetmeliklerde zaman içerisinde çeşitli değişiklikler yapılmış, ancak yenilikler getirmesine karşın Devlet Muhasebesi Genel ve Muamelat Yönetmelikleri ile ihtiyaç duyulan bir muhasebe sistemi kurulamamış, devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlanamamıştır.

1948 yılında yayımlanan söz konusu yönetmeliklerde 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında olmak üzere bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır. Mal muhasebesine ve dönem sonu işlemlerine yer vermek gibi önemli unsurlara sahip olmasına rağmen; söz konusu yönetmelikler yukarıda sayılan ek ve değişikliklerin yapılması ile iyice karmaşık bir hale gelerek, dili de yeni kuşak görevlilerini zorlamıştır. Bu nedenle, devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte birleştirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğini birleştirilip 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1990 tarihinden itibaren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında yürürlüğe konmuştur.⁹⁷ Böylece söz konusu iki yönetmelik birleştirilerek tek yönetmelik şeklinde düzenlenmiştir.

Devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında, uluslararası standartlarda bir bütçe sınıflandırması ve bu sınıflandırmayı destekleyecek bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi yönünde Maliye Bakanlığı ve Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) arasında imzalanan “Kamu Mali Yönetim Projesi” ile

⁹⁷ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.46.

çalışmalara başlanmıştır. Yine söz konusu proje kapsamında Döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlenmesi ve genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan çalışmalar gerçekleştirilmiş böylelikle döner sermayeler için “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 13.6.1999 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu bağlamda birbirinden farklı olarak uygulanmakta olan muhasebe sistemleri tekdüze bir yapıya kavuşturulmuştur. Devlet muhasebesinde reform çalışmaları, saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan “say2000i” projesinin Maliye Bakanlığınca uygulamaya konulması ile ivme kazanmıştır.

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuş ve 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.⁹⁸ Bu saymanlıklarda yürütülen işlemler, bir taraftan nakit esaslı muhasebe sistemine göre kaydedilirken aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre de kaydedilmiştir. Bu kayıtlar, sistemli ve niteliklerine göre sınıflandırılmış 6000 civarında detay kodda ve tahakkuk esasına uygun bir biçimde yapılmıştır.⁹⁹

Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenleyen “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” 16.10.2003 tarih ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 2004 yılında çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli

⁹⁸ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs 2003, s.8.

⁹⁹ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.13.

İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2004 yılında Türk kamu mali yönetim sistemini, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, saydamlık, hesap verilebilirlik, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, analitik bütçe sistemi, iç kontrol gibi çağdaş mali yönetim ilke ve uygulamalarıyla uyumlaştırmak amacıyla 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çıkarılmıştır. 1050 sayılı Genel Muhasebe (Muhasebe-i Umumiye) Kanunu'nun yerine getirilen bu kanun, 10 Aralık 2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiş ve bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.¹⁰⁰

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda uygulamaya geçiş için 1 yıllık hazırlık süreci öngörülerek 2005 yılında yürürlüğe girmesi planlanmış fakat idari düzenlemeler tamamlanamadığı için uygulamaya geçiş 1 yıl daha ertelenmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç içerisinde muhasebe sisteminde de düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanuna uygun olarak hazırlanan, devlet muhasebesinin temel standart ve ilkelerini düzenleyen ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğini yürürlükten kaldıran yönetmelik 5018 sayılı Kanununa uygun hale getirilerek “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” adıyla 08.06.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kapsamda çerçeve yönetmeliğe uygun olarak hazırlanan genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşların muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamaları açıklayan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 30.12.2006 tarih 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları için de ayrı muhasebe yönetmelikleri hazırlanmıştır. Yapılan çalışmalarla ülkemizde devlet muhasebesinin belli bir alt yapısı oluşturulmuş ortak ilke ve standartlara kavuşturulmuştur.

¹⁰⁰ Öz, **Devlet Muhasebesi.....**, s..65.

4.2. ÜLKEMİZDE KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE UYGULAMALARI ¹⁰¹

Kamu kesiminde muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığıнын hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan araçlardan en önemlisidir. Türkiye’de Devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış ve uygulanmakta olup bu konuda uygulama birliği yoktur. Ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tekdüzen muhasebe uygulamasından tek taraflı kayıt esasına göre tutulan köy bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasebe uygulaması söz konusudur. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin bazı düşünceler oluşmasına karşın bu düşünceler şu ana kadar uygulamaya geçirilememiştir. Devletin kurumları arasında muhasebe birliği olmaması sebebiyle her kurum farklı bir muhasebe sistemi kurmuştur ve kurulan bu sisteme göre işlemlerini yürütmektedir.

4.2.1. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

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

Tüm bu düzenlemelerin ötesinde özellikle vergilendirme işlemleri açısından bu

¹⁰¹ Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu.....**, ss.22-30.

kapsamdaki tüm kuruluşlar, 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin bağlayıcı hükümler getirmesi üzerine; hesap planlarını anılan düzenleme çerçevesinde tadil etmişlerdir. Halen tüm KİT'ler muhasebe işlemlerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde yürütmektedirler.

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

Belediyeler, il özel idareleri gibi kamu kurumlarınca işletilen ticari işletmeler de özellikle vergi yükümlülükleri açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerini uygulamak durumunda olan işletmelerdir.

4.2.2. Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

4.2.2.1. 2004 Öncesi Dönem (Esas Olarak Nakit Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)

Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği “ adı altında birleştirilmiştir.

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

bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlamasını amaçlayan, bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Bu konuda yapılan en son düzenleme 1990 yılında yayımlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğidir. Söz konusu Yönetmelik incelendiğinde genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükleri, iştirakler, ikrazlar ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemleri de muhasebeleştirdiği görülmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için uygulanan devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esasları arasında bir sistem olarak ifade edilebilir.

4.2.2.2. 2004 Sonrası Dönem (Tahakkuk Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)

Cumhuriyetin kurulmasından bu güne mali yönetimimizin en sık değiştirilen hususlarından birisi Devlet muhasebesi olmuştur. Buna rağmen Devlet muhasebesi birkaç istisnai uygulama dışında hep nakit esasına dayanmıştır. Muhasebe sistemi, Devletin bir yıllık mali işlemlerinin sonucunu, genel kabul görmüş ilkelere uygun mali tablolar halinde verememiştir.

Genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idarelerde 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmaya çalışılmıştır. Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır. Bu amaçla 19.11.2003 tarihinde Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve 20/02/2004 tarihli ve 25379 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olan, “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil

olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir.

4.2.3. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulaması

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun 49 uncu maddesine istinaden kurulan döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği Maliye Bakanlığınca hazırlanarak 1999 yılında uygulamaya koyulmuştur.

Yönetmelik Döner Sermayeyi ; Genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin kanunlarla verilen temel ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilme olanağı bulunmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerinin değerlendirilmesi için tahsis edilen sermaye olarak tanımlamakta, işletmeyi ise ; yukarıdaki fıkra ile verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin mal ve hizmet üreten fabrika, atölye ve benzeri diğer birimler olarak tanımlamaktadır.¹⁰²

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği Tekdüzen muhasebe sistemine uygun bir şekilde hazırlanarak yönetmelik tahakkuk esasına dayandırılmış böylelikle döner sermayelerde muhasebe ve mali tablolara ilişkin uygulama birliği sağlanmıştır.

4.2.4. Fonlarda Muhasebe Uygulaması

Genel devlet kapsamında muhasebe ve raporlama alanında en çok farklılık görülen kuruluşlar fonlardır. Her fon kendi muhasebe sistemini kendisi kurmaya çalışmış ve bu nedenle fon sayısı kadar farklı fon muhasebe uygulaması ortaya çıkmıştır. Fonlarda ortak ve genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkeleri oluşturulması konusunda hiçbir idare sorumluluk üstlenmemiştir. Bunun sonucu olarak, iyi bir muhasebe ve raporlama sistemi oluşturabilenlerin yanı sıra, muhasebe ve raporlama konusunda çok zayıf kalan fonlarda mevcuttur.

¹⁰² Engin Gül, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**.Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, 2008, ss.16-17.

4.2.5. Belediyelerde Muhasebe Uygulaması

Belediyelerin muhasebe işlemleri önceleri 1580 sayılı Kanunun 129. maddesi gereğince 1931 yılında yayımlanan Belediye Muhasebe Usulü Nizamnamesi ve bu Nizamnameye dayanılarak düzenlenen Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Talimatnamesine göre yürütülmekte iken; kamu muhasebesinde ve özellikle de Devlet Muhasebesi Yönetmeliğindeki gelişmeler çerçevesinde gerek Tüzüğün ve gerekse Yönetmeliğin değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur.

Bu çerçevede belediyelerin muhasebe işlemleri 1580 sayılı Belediye Kanunu, 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkındaki Kanun ve 1.8.1990 gün ve 90/789 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kabul edilen Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü hükümlerine dayanılarak; İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp 2.5.1990 tarih ve 20506 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliğine göre yürütülmektedir.

Program bütçe esasına göre belediyelerin gider ve gelir bütçesinin hazırlanması, bütçe kesin hesabının çıkarılması, muhasebe işlemleri Yönetmeliğin kapsamını oluşturmaktadır. Yönetmelik esas itibariyle 1050 sayılı Kanun ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliği çerçevesinde düzenlenmiştir. Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinden tek farkı, kısmen de olsa mal varlığına (taşınır ve taşınmaz) ilişkin hesaplara yer verilmesi olmuştur. Bu yönüyle Devlet Muhasebesinden bir adım önde olup, kullanılan hesap sistemi ve içeriği aynı olması nedeniyle de Genel ve Katma Bütçe hesaplarıyla konsolidasyona müsaittir

4.2.6. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması

Kuruluş Kanunu ve hesap sistemine ilişkin düzenlemeleri Osmanlı İmparatorluğuna uzanan il özel idarelerinin muhasebesi 1995 yılında yapılan düzenlemeye kadar kamu kurumlarının muhasebe uygulamaları içinde en ilkel olanıydı. Kayıt yöntemi itibariyle de tek taraflı kayıt yöntemini kullanmaktaydı. İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp 1.10.1995 tarih ve mükerrer 22421 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1996 yılında uygulamaya giren İl Özel İdaresi Bütçe ve

Muhasebe Usulü Yönetmeliği, Devlet Muhasebesi ve Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır. Taşınır ve taşınmaz malların muhasebesini de öngören Yönetmelik, bir noktada Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin kopyasıdır. Kullanılan hesap sistemi ve içeriğinin aynı olması hasebiyle il özel idarelerinin hesapları belediye, Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar hesaplarıyla konsolide edilebilir niteliktedir.

4.2.7. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulaması

Türkiye’de sosyal güvenlik hizmetleri devlet memurları için kurulan Emekli Sandığı, başkalarının nam ve hesabına çalışan işçileri kapsayan Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ile kendi nam ve hesabına çalışanları kapsayan Bağ-Kur Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Bu kurumlara üye olmak ve prim ödemek zorunludur. Bu özellikleri ile sosyal güvenlik kurumu sayılma niteliklerini taşımaktadırlar. Bunların yanında özel olarak oluşturulan sosyal güvenlik hizmeti veren oluşumlar da vardır. Ancak, onlar, isteğe bağlı olarak oluşturulmuş ve aynı durumdaki sınırlı kişileri kapsamları nedenleriyle genel devlet kapsamı içinde sayılmamaktadır.

Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe sistemleri, bazı sorunlara rağmen, Türkiye’de genel devlete dahil kurumlarda uygulanan en ileri muhasebe sistemleridir. Muhasebe sistemleri olarak ifade ediyoruz, çünkü sosyal güvenlik kurumlarının her biri kendisinin geliştirdiği muhasebe planını ve kurallarını uygulamaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe planları muhasebe mantığı içinde hazırlanmış ve bu yönüyle mali rapor üretmeye elverişli bir yapıya sahiptirler. Bütün sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları olmasa bile, muhasebe işlemleri tahakkuk esasına göre belirli bir düzen içinde kaydedilmekte ve raporlanmaktadır.

4.2.8. Köylerde Muhasebe Uygulaması

Köy tüzel kişilikleri için gerçekte bir muhasebe uygulamasından bahsetmek mümkün değildir. Bütçe yapılıp, gelir ve gider işlemleri olmasına rağmen, gelir ve

giderler tek taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmekte ve sonuçta basit bir hesap özeti düzenlenmektedir. Dolayısıyla köyler için halihazırda bir muhasebe sistem ve uygulamasından bahsetmek mümkün değildir. Aslında sayısal olarak fazla ve birim bazında belki kullandıkları kaynaklar bakımından küçük, toplamda ise yekun teşkil edeceğini tahmin ettiğimiz bir kamu kaynağını kontrol eden bu birimlerinde muhasebe işlemlerinin yapılabilmesi kamuda muhasebe birliğinin sağlanması açısından önemlidir. Bunun önündeki en büyük engel mevzuatın düzenlenmesinden çok, sayısal olarak çok fazla olan bu birimlerde muhasebe tutacak seviyede bir görevli-sorumlu olmamasıdır. Her şeye rağmen köylerin muhasebe uygulamalarının da çift taraflı kayıt yöntemi ve mal varlıklarını içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi, bu birimlerin mali yönden kontrol ve yönetimi için gereklidir.

4.2.9. Diğer İdarelerde Muhasebe Uygulaması

Yukarıda belli başlı kamu kurumları ile bunların muhasebe uygulamalarına kısaca değinildi. Bu kurumların ayrıca incelenmesinin nedeni, muhasebeye konu edilen değerler açısından kamu kaynaklarının tamamına yakınına bir şekilde yönetmeleridir. Bununla birlikte kamu kuruluşlarının tamamı bu kuruluşlardan oluşmaz. Kamu kaynağı kullanan özel ve özerk bütçeli kuruluşlar kapsamında kâr amaçsız pek çok kamu kurumu vardır. İşlevleri açısından muhasebeye en yakın olan Sermaye Piyasası ve Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, TÜBİTAK, Devlet İstatistik Enstitüsü, RTÜK, TSEK, Rekabet Kurumu gibi pek çok kamu kurumu vardır. Bunların her birinin muhasebe planları ve uygulamaları farklılık göstermektedir. Farklılıklarına rağmen, bu kurumların muhasebe uygulamaları muhasebe tekniği açısından kamu kurumları içinde en iyi durumda olanlardır.

4.3. ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN SORUNLARI VE DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA REFORM GEREKSİNİMİ

Türkiye’de devlet muhasebesi alanındaki en önemli sorun uygulamadaki dağınıklığıdır. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktur.

Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli nedeni budur. Ayrıca devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamaktadır. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye'ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Buna katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de ilke olarak, “hakim olmadığınız bir şeyi yönetemezsiniz”.¹⁰³

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri, devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere dünyada devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Böyle bir durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır. Devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı bir ulusal ekonomi içinde önce alt sektörler, sonra sektörler arasında, bunların kendi aralarındaki işlemler elimine edildikten sonra, birleştirmeyi sağlayıp ulusal ekonomiyi doğru olarak ölçmektir. Ancak bu şekilde, devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturulabilir. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır.¹⁰⁴

¹⁰³ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı” Mali Kılavuz Dergisi, no:1 (Nisan 1998) 11-16. s.17.

¹⁰⁴ Hamdi Gülşen, Mesut Hastürk, Erkan Karaaslan, Baki Kerimoğlu, Eyüp Kızılkaya ve Haydar Kulaksız, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Mahalli İdareler İçin)**, Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, 2006, s.9-10.

Devlet muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

4.3.1. Kamuda Muhasebe Birliğinin Olmaması

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmeden önce ülkemizde devlet muhasebesi alanındaki en önemli sorunların başında devlet muhasebesi uygulamalarındaki dağınıklık gelmekteydi.

Devlet muhasebesi sisteminin sadece genel bütçeli idareleri ve katma bütçeli kurumları kapsamı bunların dışında kalan kurumlar kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmak zorunda kalmışlardır. Bu nedenle, devlet muhasebesi sistemi ile kurumların kendilerinin oluşturdukları özel muhasebe sistemleri arasında muhasebe esasları ve defter ve belge düzeninde farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu farklılıklar da devlet muhasebesi uygulamalarında dağınıklığa ve bütün kamu hesaplarının konsolide edilememesine yol açmıştır.

4.3.2. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Dar Olması

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin uygulandığı dönemlerde devlet muhasebesinin kapsamı sınırlı ve dar bir yapıdaydı. 1990 yılından itibaren uygulanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği sadece genel bütçeli idareler ile katma bütçeli idarelerde uygulanmaktaydı. Belediyeler, İl Özel İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumları gibi idareler farklı muhasebe sistemi uygulamaktaydı. Bu kuruluşların varlıklarını ve sorumluluklarını dışarıda bırakarak elde edilen veriler, milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanması yeterli olmamaktaydı.

4.3.3. Devlet Muhasebe Sisteminde Süreklilik Olmaması

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmakta, devletin borçları alacakları gibi değerleri yeni muhasebe

dönemine aktarılmamaktadır. Bu durumda muhasebenin temel ilkelerinden biri olan süreklilik ilkesi tam olarak gerçekleştirilmemektedir.

4.3.4. Devlet Muhasebe Sisteminin Nakit Esasına Dayanıyor Olması

Nakit esaslı devlet muhasebesi sadece nakit akımlarından doğan işlemleri kaydetmektedir. Yani mal veya hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde gider olarak kaydedilmesi; gelirlerin ise nakden veya hesaben tahsil edildiğinde gelir olarak kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Bu nedenle bilgiler zamanında kayıt altına alınamamaktadır. Mali tablolar sadece bütçe tahminlerini, nakit giriş ve çıkışlarını ve açılış ve kapanıştaki nakit varlıklarını raporlamaktadır.

4.3.5. Devlet Muhasebe Sisteminin Bütçe Odaklı Olması

Nakit esaslı muhasebe sistemi bütçeye odaklanmıştır. Bu nedenle, bütçe dışında kalan duran varlıklara ilişkin işlemler, borç ve yükümlülükler gibi bütçe dışında kalan kamu faaliyetleri izlenmemektedir. Devlet bilançosunda değişim yaratan mali işlem ve süreçlerin izlenmemesi, kayıt altına alınamaması ve raporlama yapılmaması ülkemizde devlet muhasebe sisteminin en önemli sorunlarından birini oluşturmaktaydı.

4.3.6. Hesapların Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Olmaması

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmeden önce uygulanmakta olan Devlet muhasebesi sistemi hesapları sınıflandırmamaktadır. Mevcut muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamlar sadece bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından anlaşılabilir. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden anlamlı mali raporlar üretmek zordur. Üretilen raporların önceden belirlenmiş bir standartta olması ise hemen hemen imkansızdır. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali raporlar ve bilgiler

üretilememekte ve Devlet Muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmektedir.

Devlet muhasebe sistemi yeteri kadar detay göstermemektedir. Gerek kodlama sistemi ve gerekse tam otomasyona geçilmemiş olmasından dolayı mevcut muhasebe sistemi detaylı bilgi üretmeye elverişli değildir. Hesaplar alt hesaplara ayrılmamıştır. Dolayısıyla, bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Mevcut sistemin üzerine odaklandığı bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktadır. Gerekli bilgiler muhasebe dışı çalışmalarla elde edilmektedir. Bu da çift taraflı kayıt sisteminin doğruluğundan ve muhasebe tutarlılığından uzaklaşılması demektir.¹⁰⁵

4.3.7. Devlet Muhasebe Sisteminin Mali Raporlamaya Uygun Olmaması

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi mali raporlamaya ve anlamlı mali sonuçlar üretmeye elverişli değildir. Devlet muhasebe sistemi, genel ve katma bütçelere ait işlemleri kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretebilmektedir. Hesap planı itibariyle raporlamaya elverişli değildir. Bilânço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali raporlar düzenlenememektedir. Bütçe uygulamalarının ve diğer mali işlemlerin nakit esasına dayanan bir devlet muhasebe sisteminde kaydedilmesi, mali raporlama açısından önem taşıyan, pek çok bilginin kaydedilememesine ve kaybolmasına neden olmaktadır.

Devletin tüm mali yapısını kavrayamayan, bütçe amaçlı bu muhasebe sistemi ile çağdaş anlamda mali raporlar üretilmesi olanaklı değildir. Zira nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin ürettiği yerel raporlar mali rapor özelliği taşımaktadır.¹⁰⁶

¹⁰⁵ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, s.78-79.

¹⁰⁶ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, s.79.

Mali projeksiyonlarda kullanılabilme, karşılaştırılabilir olma ve muhasebe tutarlılığından uzak olan raporlar, cetvel veya tablo olmaktan ileriye gidememektedir. Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden üretilen merkezi raporlar ise birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olarak kalmaktadır. Devletin bütçe uygulama sonuçlarının hesabını verdiği hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu da benzer şekilde mali rapor özelliği taşımadığı gibi, plan bütçe komisyonunda ve genel kurulda yeni mali yıl bütçesi ile birlikte görüşüldüğünden yaklaşık on beş dakika içinde oylanarak kabul edilmekte ve böylelikle etkinliğini tamamen kaybetmektedir.¹⁰⁷

4.3.8. Devletin Mal Varlığının İzlenememesi

Devletin tüm malvarlıkları muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde birer maddi duran varlık olarak kayıt altına alınarak dönem sonunda değerlemeye tabi tutulmalı, bu varlıklar için amortisman işlemleri gerçekleştirilmelidir. Ancak, nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin uygulandığı dönemde hazırlanan bilançoda maddi duran varlıklar tam olarak yer almamıştır. Bu nedenle devletin sahip olduğu mal varlıkları izlenip kayıt altına alınarak dönem sonlarında değerlendirilememiş ve raporlanamamıştır.

4.3.9. Devlet Borçlarının Muhasebe Kayıtlarında Sağlıklı Biçimde İzlenememesi

Uygulanan devlet muhasebesi sisteminde devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesi, gelişen borçlanma enstrümanlarının getirdiği muhasebe ihtiyaçlarına mevcut sistemin cevap vermemesi, muhasebe sisteminin ürettiği tablo ve cetvellerin devlet borçlarının tutarlarını tam ve doğru biçimde göstermenin mümkün olmaması, devlet zimmetinde gerçekleştiği halde bütçe giderleri hesabına yansıtılmayan harcamalar,¹⁰⁸ nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin en önemli sorunlarından bazılarıdır.

¹⁰⁷ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı.....**, s.79-80.

¹⁰⁸ Eyüp Kızılkaya, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:27(01-03/2005). 78-87. s.84

4.3.10. Muhasebe Bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı”nın Elde Edilememesi

Kesin hesap kanunu devletin bir mali yıl boyunca yapmış olduğu hizmetlere ilişkin kullanmış olduğu kaynakların mevzuata uygunluğunun kontrolünü ve denetimini sağlayan ve devletin hesap vermesini sağlayan en önemli araçlarından biridir.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi tarafından üretilen bilgiler kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasında yeteri kadar veri sağlayamamaktaydı. Bu nedenle kanun hazırlanırken kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucu elde edilmekteydi.¹⁰⁹

4.3.11. Devlet Muhasebesinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun Mali Tablolar Üretecek Sağlıklı Bir Veri Tabanı Sunmaması

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin kapsamının dar olması sebebiyle yani sadece genel ve katma bütçeli kurumları içine alması sebebiyle ve ayrıca bazı hesapların tahakkuk kayıtları dışında sadece bütçe uygulamalarına ilişkin kayıtları tutması, uluslararası devlet muhasebesi standartlarına uygun mali tablo üretmesine engel teşkil etmekteydi. Bunun yanı sıra hesap planının raporlamaya elverişli olmamasından dolayı bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali tablolar düzenlenememekteydi.¹¹⁰

¹⁰⁹ Gül, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin.....*, s.40.

¹¹⁰ Gül, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin.....*, s.40-41.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNE GEÇİŞ VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

5.1. DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ ve KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL KANUNU

Devlet muhasebesi politika oluşturanlara, mali karar alanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara doğru, güvenilir bilgi sayılar. Ancak Türkiye’de devlet muhasebesinin nakit esaslı muhasebe sistemine dayalı olması ortak bir muhasebe standardının oluşturulamamasına, muhasebe uygulamalarında dağınıklığa, hesapların yeterli detaya sahip olmamasına dolayısıyla devlet muhasebesinden elde edilen mali tabloların ve sonuçlarının isteneni yeterli düzeyde karşılayamamasına neden olmuştur.

Türk kamu mali yönetim sisteminin temelini 1927 yılında yürürlüğe giren ve çok az değişikliklerle yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmuştur. Ancak bu süre içerisinde dünyada ekonomik, sosyal ve siyasal bağlamda yaşanan gelişmeler Ülkemizdeki kamu mali yönetim sisteminde değişiklikler yapma zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Devlet muhasebesinin nakit esasına dayalı olması sebebiyle ortaya çıkan olumsuzlukları gidermek ve kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlara uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2003 tarihinde yasalaşması gerçekleştirilmiş 01.01.2006 tarihinden itibaren de uygulamaya konulmasıyla tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamasına geçiş sağlanmış ve yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun amacı kanununun 1’inci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.”¹¹¹

5.1.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Devlet Muhasebesi Arasındaki İlişki¹¹²

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda, uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. Bunun yanında hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemi, faaliyet raporları gibi, Kanunda eksik ifade edilmiş veya ifade edilmiş, ancak uygulamada yürütülemeyecek düzenlemeler de içermektedir.

Kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesi çalışmalarını çerçevesinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması; saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramların daha iyi işleyebilmesi için ihtiyaç duyulan altyapının ancak sağlam ve gelişmiş tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğinin anlaşılması, dikkatleri devlet muhasebesi üzerinde toplamış ve bu konuda uluslararası çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

¹¹¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24/12/2003 tarihli, 25326 sayılı Resmi Gazete, Madde 1

¹¹² Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, s.38-41.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil), varlıkları (mali varlıklar, fiziksel varlıkları, sermaye varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.

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

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49. maddesi devlet muhasebesini ve devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasını düzenlemiştir. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetilecektir. Bu ifade ile devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu, günümüze kadar, özel sektörde de olduğu gibi, muhasebeye olan eksik veya olumsuz bakış açısının pozitif yani olması gerektiği yönde değiştiği anlamına da gelmektedir.

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 standartları belirlenmiş bir muhasebe sistemi kurulması ve uygulanması gerekmekte olup, muhasebe sisteminin;¹¹³

¹¹³ Eyüp Kızılkaya, "Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları", **Mali Kılavuz Dergisi**, no:25(Temmuz-2004) s.120.

- KİT'ler hariç tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsamaması,
- Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,
- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,
- Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilebilmesi 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,
- Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesini sağlayabilmesi,
- Muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türleri; uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirlenmesi ve Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulması,
- Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilecek mali istatistiklerin, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması kanunla hüküm altına alınmıştır.

Merkezi yönetim kapsamında olan genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerde 01.01.2006 tarihinden itibaren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uygulamaya konularak adı geçen kurumlarda ortak bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur.

5.2.MALİYE BAKANLIĞINCA GERÇEKLEŞTİRİLEN PİLOT UYGULAMA

Devlet muhasebesinin amacı, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutmak ve bunları raporlamaktır. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsurudur. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır.

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.¹¹⁴

5.2.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Test Edilmesine Yönelik Çalışmalar¹¹⁵

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin pilot çalışmaları 2002 yılında seçilen 6 pilot kurumun (Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı) işlemlerini yürüten 47 saymanlıkta başlatılmıştır.

¹¹⁴ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.7.

¹¹⁵ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.8.

Pilot uygulama kapsamındaki saymalıklarda pilot uygulamada görev alacak personel eğitime tabi tutulmuştur. Yine pilot uygulamalarda insan kaynağı yaratmak amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı personelden il koordinatörü ve il eğitimleri seçilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi anlatılmıştır. 2002 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi eğitimi görenler ve eğitim süreleri Tablo 1’de gösterilmiştir.

2002 YILINDA VERİLEN				
TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ EĞİTİMLERİ				
	Eğitim Alanlar	Sayıları	Grup Sayısı	Ders Saati
1	Muhasebat Genel Müdürlüğü İl Eğitimleri	200 Kişi	8 Grup	144 Saat
2	Muhasebe Denetmenleri	180 Kişi	4 Grup	72 Saat
3	Merkez Saymanları	25 Kişi	1 Grup	18 Saat
4	İl Muhasebe Müdürleri	81 Kişi	3 Grup	54 Saat
5	Bütçe Dairesi Başkanlıkları	240 Kişi	3 Grup	45 Saat
6	Bütçe Yapılmasında Görevli Tahakkuk Daireleri	800 Kişi	8 Grup	24 Saat
7	Merkezi Denetim Elemanları	80 Kişi	2 Grup	12 Saat
8	Pilot Uygulama Yapılan Kuruluş Personeli	150 Kişi	2 Grup	44 Saat
9	Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Merkezi	20 Kişi	1 Grup	15 Saat
10	Yerel Yönetimlerde Pilot Uygulamada Görevli Personel	70 Kişi	1 Grup	12 Saat
	Toplam	1846 Kişi	33 Grup	440 Saat

Tablo 1: 2002 Yılında Verilen Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitimleri¹¹⁶

¹¹⁶ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.8

Pilot uygulamalarda ve eğitimlerde kullanılmak üzere “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim El Kitabı” hazırlanarak ilgililere dağıtılmıştır. Yine devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmesi konusundaki çalışmaların ilgili çevrelerle paylaşılmasını amaçlayan ve çalışmaların zaman planının da gösterildiği “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına” başlıklı bir broşür yayımlanmıştır.

Pilot sistemin yürütülmesinde internet de etkin bir şekilde kullanılmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün internet sitesi olan www.muhasibat.gov.tr adresinde bulunan Devlet Muhasebesi bölümüne yönetmelik tasarıları, hesap planları, dönüşüm tabloları konulmuş ve eğitim bölümü açılarak örnek monografiler ve slaytlarla uzaktan eğitim modeli uygulanmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğünde tahakkuk esaslı muhasebe çalışmalarını yürüten çalışma grubu ile pilot uygulama yapılan saymanlıklar arasında, telefon ve muhasabe@muhasibat.gov.tr elektronik posta adresi kullanılarak etkin bir iletişim ortamı oluşturulmuş ve böylece çıkan sorunların hızlı bir şekilde çözülmesi ve cevaplandırılması suretiyle pilot uygulamadan istenilen sonucun alınması sağlanmıştır.

Devlet muhasebesinde çok önemli değişiklikler getiren yeni muhasebe sisteminin daha iyi tanıtılabilmesi için çalışma gurubu üyelerince, çeşitli dergilerde “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri” “Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Yazılım Çalışmaları”, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi” “Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler” başlıklarını taşıyan makaleler yayımlanmıştır.

5.2.2. Pilot Uygulama

2002 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve bütçe sınıflandırması çalışmaları kapsamında pilot kuruluş seçilen Karayolları Genel Müdürlüğü, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Enerji Ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesinin işlemlerini yürüten saymanlıklarda

Muhasebat Genel Müdürlüğünce geliştirilmiş olan yeni muhasebe yazılımı kullanılarak pilot uygulama yapılmıştır.

- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı saymanlık hizmetlerini yürüten Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğünde,
- Ege Üniversitesi saymanlık hizmetlerini yürüten Ege Üniversitesi Bütçe Dairesi Başkanlığında,
- Hazine Müsteşarlığı saymanlık hizmetlerini yürüten saymanlıklarda;

	Saymanlık Kodu	PİLOT YAPILAN SAYMANLIĞIN ADI
1	00006	Başbakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğü
2	06150	Ankara Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
3	07150	Antalya Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
4	16150	Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
5	25150	Erzurum Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
6	27150	Gaziantep Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
7	33150	Mersin Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
8	34150	İstanbul Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
9	35150	İzmir Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
10	55150	Samsun Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
12	34570	Darphane ve Damga Matbaası Say. Müd.

Tablo 2: Hazine Müsteşarlığı Pilot Yapılan Saymanlıkların Adları¹¹⁷

¹¹⁷ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.11.

- Karayolları Genel Müdürlüğü saymanlık hizmetlerini yürüten saymanlıklarda;

	Saymanlık Kodu	Pilot Yapılan Saymanlığın Adı
1	06606	Karayolları Genel Müdürlüğü Mer. Saymanlık Müdürlüğü
2	06656	Ankara 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
3	07656	Antalya 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
4	16656	Bursa 1 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
5	21656	Diyarbakır Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
6	23656	Elazığ 1 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
7	25656	Erzurum 1 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
8	33656	İçel Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
9	34655	İstanbul 1 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
10	34656	İstanbul 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
11	35656	İzmir 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
12	37656	Kastamonu 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
13	38656	Kayseri Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
14	42656	Konya 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
15	55656	Samsun 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
16	58656	Sivas 1 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
17	61656	Trabzon 2 No' lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
18	65656	Van Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü

Tablo 3: Hazine Müsteşarlığı Pilot Yapılan Saymanlıkların Adları¹¹⁸

¹¹⁸ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.10.

- Sahil Güvenlik Komutanlığı saymanlık hizmetlerini yürüten saymanlıklarda;

	Saymanlık kodu	Pilot yapılan saymanlığın adı
1	00011	İçişleri Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü
2	07150	Antalya Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
3	17106	Eceabat Malmüdürlüğü
4	31104	İskenderun Malmüdürlüğü
5	33150	Mersin Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
6	34162	Sarıyer Malmüdürlüğü
7	34353	Kuzey Deniz Saha Say. Müd.
8	35152	Karşıyaka Malmüdürlüğü
9	35158	Gazimir Malmüdürlüğü
10	48105	Marmaris Malmüdürlüğü
11	55150	Samsun Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
12	61100	Trabzon Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü
13	74101	Amasra Malmüdürlüğü (01.09.2002 Tar. İtibaren)
14	74100	Bartın Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü

Tablo 4: sahil Güvenlik Komutanlığı Pilot Yapılan Saymanlıkların Adları¹¹⁹

pilot uygulama çalışmaları yürütülmüş, yürütülen pilot uygulama sonucunda saymanlık ve kurum bazında tahakkuk esasına ve uluslararası standartlara uygun mali raporlar üretilmiştir.

- Hacettepe Üniversitesi saymanlık hizmetlerini yürüten Hacettepe Üniversitesi Bütçe Dairesi Başkanlığında pilot çalışmalar tamamlanamadığından, bu saymanlıkta yapılan pilot uygulamasından sonuç alınamamıştır.

¹¹⁹ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, s.11.

5.2.3. Pilot Uygulama Sonucunda Üretilen Raporlar

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin testi, pilot seçilen kurumların işlemlerini yapan 47 saymanlıkta yürütülmüştür. Bu saymanlıklarda yürütülen işlemler, bir taraftan mevcut muhasebe sistemine göre kaydedilirken aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre de kaydedilmiştir. Bu kayıtlar sistemli ve niteliklerine göre sınıflandırılmış 6000 civarında detay kodda ve tahakkuk esasına uygun bir biçimde yapılmıştır. Pilot uygulamalar sonucunda elde edilen sonuçlar aşağıda belirtilen raporlarla özetlenmeye çalışılmıştır.

Ankara 2 No'lu Katma Bütçeli İdareler Saymanlık Müdürlüğü
Devlet Muhasebesi Yönetmeliğine göre üretilen Mizan Cetveli
Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ana hesaplar bazında üretilen Geçici Mizan
Kesin Mizan
Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ayrıntı bazında üretilen Geçici Mizan
Faaliyet Sonuçları Tablosu
Bilanço
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Yevmiye Defteri örnek dökümleri
Büyük Defter örnek dökümleri

Karayolları Genel Müdürlüğü
Karayolları Genel Müdürlüğü Geçici Mizanı (ana hesap bazında)
Karayolları Genel Müdürlüğü Kesin Mizanı (ana hesap bazında)
Karayolları Genel Müdürlüğü Geçici Mizanı (detay bazda)
Karayolları Genel Müdürlüğü Kesin Mizanı (detay bazda)
Karayolları Genel Müdürlüğü Faaliyet Sonuçları Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Bilançosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Ekon. Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Özet)
Karayolları Genel Müdürlüğü Ekon. Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Detay)
Karayolları Genel Müdürlüğü Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Fonk. Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (Ekonomik Ayrıma Göre)
Karayolları Genel Müdürlüğü Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Giderlerinin Finansman Sınıflandırılması Tablosu
Karayolları Genel Müdürlüğü Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Hazine Müsteşarlığı
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Özet Tablosu
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Detay Tablosu,
Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
Sahil Güvenlik Komutanlığı
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Özet)
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Detay)

Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Özet)
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları (Detay)
Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
Ege Üniversitesi
Devlet Muhasebesi Yönetmeliğine göre üretilen Mizan Cetveli
Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ana hesaplar bazında üretilen Geçici Mizan
Kesin Mizan
Faaliyet Sonuçları Tablosu
Bilanço
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Özet)
Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu (Detay)
Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu

Tablo 5: Pilot Uygulama Sonucunda Üretilen Raporlar¹²⁰

¹²⁰ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, ss.13-15.

5.2.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi Pilot Uygulama Sonuçları¹²¹

5.2.4.1. Devlet Muhasebesinde Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmuştur

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olan nakit esasına dayanmaktadır. Pilot uygulamalarda ise işlemler bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kaydedilmiştir. Yeni devlet muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden birisi nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek yeteneğe sahip olmasıdır.

Pilot uygulama yapılan saymanlıklardan üretilen “Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu” ile bütçe giderlerinin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansman ayrımını gösteren tablolar ile bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmasını gösteren tablo nakit esasına dayanmakta ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanmasını sağlamaktadır. Gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosu ve giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansman sınıflandırması tabloları ile faaliyet sonuçları tablosu tahakkuk esasına dayalı ve uluslar arası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmıştır.

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilmesi için “yansıtma tekniği” kullanılmıştır.

¹²¹ T.C.Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı.....**, ss.13-15.

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 yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır. Yeni muhasebe sisteminde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider; gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece, devletin varlıkları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır.

5.2.4.2. Faaliyetlerin Tamamı Muhasebe Sistemi Tarafından Kayıt Altına Alınmıştır

Nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmaktadır. Bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan işlemler ise muhasebe sistemi içerisinde izlenememektedir. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması ile sonuçlanmakta ve devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan yeni devlet muhasebesi çalışmalarının başlangıcındaki temel amaç devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesidir. Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile sistemin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, Devlete ilişkin bütün mali bilgileri muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme hakları vardır. Bu demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın da en temel gereğidir. Yukarıda detayları verildiği üzere mevcut muhasebe sistemi bu gereği yerine getirememektedir. Öngörülen devlet muhasebesi bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilmektedir. Böylelikle muhasebeden elde

edilen tüm raporlarda bugünkünden farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen bütün işlemler görülebilmektedir.

5.2.4.3. Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmıştır.

Nakit esaslı sistemde, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir mali yıl içinde alınan örneğin bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. Mevcut muhasebe sisteminin bütün maliyeti maddi duran varlığın elde edildiği yıl bütçesine mal etmesi, doğru sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Dolayısıyla yıllar itibari ile muhasebe sisteminden elde edilen verilerle raporların, gerçek durumu yansıtmaması ve gerçek faaliyet sonucunun hesaplanamaması sonucu doğmaktadır.

Hazırlanan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bu eleştirileri karşılayacak şekilde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsamakta, değerlendirme, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde raporlanmaktadır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmamaktadır.

5.2.4.4. Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Bilgi Üretilmiştir

Mevcut muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Pek çok hesap, muhasebe anlamında özelliğini yitirmiş, niteliği itibarıyla farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilir olmuştur. Sınıflandırılmayan hesaplarla mevcut muhasebe sisteminden anlamlı ve önceden belirlenmiş standartlarda mali raporlar üretilmemektedir.

İlke olarak kamu muhasebesi, belli bir sistematığe dayanmalıdır. Yeni muhasebe sisteminde hesaplara özelliklerine uygun birer kod numarası verilmiş ve belli bir kodda tanımlanan hesabın herkes için aynı şeyi ifade etmesi için standartlar geliştirilmiştir. Hesaplar niteliklerine göre gruplara ayrılarak, devletin varlık ve yükümlülükleri kısa dönem ve uzun dönem ayırımına tabi tutulmuştur. Gerçek bir aktifi veya pasifi ifade etmeyen, sadece muhasebenin bilgi verme görevini yüklenen hesaplar nazım hesaplar grubunda tanımlanmıştır.

Hesap planında hesaplar

Bilanço Hesapları

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5. Öz Kaynaklar

Faaliyet Hesapları

6. Gelir Hesapları
7. Gider ve Maliyet Hesapları

Nazım Hesaplar

9. Nazım Hesaplar

Şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulmuş, bunlar kendi içerisinde önce iki düzeyli ana hesap grupları ve sonra 3 düzeyli ana hesaplara ayrılmıştır. Sistemde 40 ana

hesap grubu ve 136 adet ana hesap bulunmaktadır. Bu ana hesaplar kendi aralarında 6000 civarında yardımcı hesaba ayrılmaktadır.¹²²

Ayrıca, yeni hesap planı ve çalışmaları devam eden yeni bütçe kod yapısı ile uyumlu bir yazılım geliştirilerek, istenilen ölçüde detay bilgi üretilmesi imkanı sağlanmıştır. Faaliyet hesapları, kurumsal, finansal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya tabi tutularak bu hesaplara ilişkin istenilen detayda bilgi elde edilmektedir. Diğer hesaplar da benzer standartlarda detaylandırılmıştır. Böylelikle, mevcut uygulamada elde edilemeyen, ya da bir takım cetvellerle veya muhasebe dışı işlemlerle elde edilebilen raporlar, olması gerektiği gibi muhasebeden doğru, açık, anlaşılır ve net bir şekilde elde edilebilmektedir.

5.2.4.5. Vergi Harcamaları Raporlanabilmektedir

Vergi harcamaları, devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi muafiyeti, istisnası, indirimi ve iadeleri yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirin yeniden dağıtılması şeklinde bir maliye politikası aracı olarak da kullanılan vergi harcamalarının bir devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Mevcut sistemde, bunların hesaplanması ancak anketler ve istatistiksel yöntemler kullanılarak yapılabilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi pilot uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk adımlar atılmıştır. Giderler hesabının alt hesaplarında kodlanan vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilmektedir. Ancak, esnaf veya çiftçi muafılığı gibi uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamaları ise yine muhasebe bilgileri ile raporlanamamaktadır.

¹²² Hesap planı, hesapların sınıflandırılması ve detaylarına www.muhasebat.gov.tr adresinden ulaşılabilir.

5.2.4.6. Devlet Muhasebesi Ödenek, Nakit Planlaması ve Bütçelerin Hazırlanmasına Destek Sağlayabilecek Bir Yapıya Kavuşmuştur

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği mevcut muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilememektedir. Mevcut muhasebe sisteminde ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş giderler ile girişilen taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı ve bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına bilgi desteği sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sisteminin bulunmaması, gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmakta, yatırımların verimliliği azalmaktadır. Bu nedenle, devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli planlar yapılamamaktadır.

Bu noktada yeni muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki hesabın işlevinden bahsetmekte yarar vardır. Birincisi; “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı”dır. Bu hesap; Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılmaktadır. Bu tür borçlar, ödeneği temin edildiğinde bütçeye mal edilmek üzere, “Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı”na alacak, “Giderler Hesabı”na borç kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir. Daha sonra bu hesapta kayıtlı tutarlardan ödeneğine dayanılarak tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlananlar bir taraftan “Bütçe Giderleri Hesabına” borç, “Kasa Hesabı veya Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına veyahut Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına” alacak; diğer taraftan “Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına” borç, “Gider Yansıtma Hesabına” alacak kaydedilmektedir.

İkincisi ise taahhütler hesabıdır. “Nazım Hesaplar Grubu” içerisinde yer alan “950 Taahhütler Hesabı” ile, girişilen bütün taahhütler, muhasebe sistemi tarafından

izlenebilecek ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilecektir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

2002 yılı boyunca yürütülen pilot uygulama çalışmaları, bütçe dairesi başkanlıklarınca ilgili saymanlıklara zamanında ödeneklerin gönderilmemiş olması ve yeni sistemin yazılımının tamamlanamaması nedenleriyle mevcut uygulama ile aynı zamanda yürütülememiş pilot uygulamaya ilişkin veri girişi birkaç ay gecikmeyle yerine getirilmiştir. Bu nedenle gerçekleştiği halde ödenek yokluğu nedeniyle kayda alınamayan çok fazla bir tutar söz konusu olmamıştır. Ancak genel uygulama yapılan Karayolları Genel Müdürlüğü'nün işlemlerini yapan saymanlıklarda "322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı" çalışmıştır.

Mevcut bütçe uygulamasında, bütçenin hazırlık çalışmalarında muhasebe bilgilerinden hiçbir şekilde yararlanılmamaktadır. Bütçe ödenekleri kurumlara ilkel pazarlık süreçleri sonunda, bir takım alışkanlıklar ve basit istatistiki yöntemler kullanılarak verilmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş giderler ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içine kaydedilecek ve kurumlar itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir. Böylece ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulmuş olacak, devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.

5.2.4.7. Kesin Hesap Kanununa İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilmektedir

Kesin hesap kanunu, literatürde, devletin hesap verme araçlarından en önemlisidir. Mevcut muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasına destek sağlamakla birlikte birçok noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucunda elde edilebilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin pilot uygulaması, tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği “bütçe uygulama sonuçları hesabı” yardımıyla kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde muhasebeden elde edilebileceğini göstermiştir. Bütçe gelir ve giderlerinin karşılaştırıldığı “Bütçe Uygulama Sonuçları Raporu”nun yanı sıra bütçe giderlerini 1600’e yakın detayda izleyen “Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu”; toplam 4100 kurumsal birimin izlenebildiği “Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu”; devletin bütçeden yaptığı giderleri 10 temel fonksiyona ayırarak inceleyen “Fonksiyonel Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu” bütçe gelirlerinin 350 alt başlıkta takip edildiği “Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu” ile kesin hesaba ilişkin tüm bilgiler çok detaylı bir şekilde pilot uygulama sonucunda elde edilmiştir.

5.2.4.8. Kurumsal Muhasebe Bilgilerine Ulaşılabilirlik

Mevcut muhasebe sistemimiz, genel bütçeli dairelerde kurumlar bazında değil, il ve ilçe bazında işletilmekte, dolayısıyla da kurum hesabı yerine, deyim yerindeyse saymanlık hesabı tutulmaktadır. Genel bir kural olarak muhasebe sistemi ekonomik bir birimin ekonomik sonuç doğuran işlemlerini kaydeder ve bu kayıtlara dayanılarak yıl sonunda düzenlenen mali tablolar da o kurumun yıllık mali pozisyonunu gösterir. Oysa bugünkü uygulamada, buldukları yer, tabi oldukları bütçe rejimi ve bağlandıkları saymanlık dışında hiç bir ortak yanları bulunmayan bakanlıklar ve taşra birimlerinin bütün gider ve gelir işlemlerinin kaydından oluşan hesaplar, bir çok ekonomik birimin tüm işlemlerinin karma bir şekilde kaydından ibarettir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile bu sorun da ortadan kaldırılmaktadır. Geliştirilen kurumsal kodlama ile aynı kurumun farklı saymanlıklarda tutulan muhasebe işlemleri bir merkezde konsolide edilebilmekte, böylelikle kurumsal muhasebe bilgileri ve kurumsal mali tablolar üretilebilmektedir.

5.3. SAY200İ SİSTEMİ

SAY200İ sistemi, Devlet muhasebesi sisteminin yeniden yapılandırılması ve nakit esastan tahakkuk esasına geçiş çalışmaları çerçevesinde Türkiye çapında muhasebe birimlerinde günlük çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri tabanında tutularak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla oluşturulmuş web tabanlı saymanlık otomasyon sistemidir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünce 03.03.1999 tarihinden itibaren say2000i adıyla otomasyon projesi başlatılmıştır. Söz konusu proje; gelişmiş bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin kullanıldığı, web tabanlı, e-devlet uygulamaları alanında ülkemizin dünya çapında projelerinden biridir. Büyüklük ve kapsam açısından ülkemizdeki en büyük web tabanlı kamu projesi olma özelliğine sahiptir. say2000i projesi ile;

- Yurt çapında devletin giderlerini yapan ve gelirlerini toplayan 1.600'ü aşkın muhasebe biriminin tamamının otomasyona geçirilmesi,
- Muhasebe bilgilerinin günlük olarak izlenebilmesi,
- Uluslararası standartlara uygun mali tablolar üretilebilmesi,
- Belirlenen bütçe politikalarının uygulanmasında etkinliğin sağlanması,
- Ekonomi yönetimi ve karar alıcıları için etkin karar destek mekanizmalarının oluşturulması,
- Kamu çalışanlarının personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veri tabanında tutulması ve maaşların merkezden hesaplanabilmesi,
- Sağlık harcamalarının merkezi veri tabanı üzerinden izlenebilmesi,
- Muhasebe birimlerinin ofis otomasyonu ve güncel mevzuatı takip ihtiyaçlarının karşılanması ve muhasebe birimleri iş ve hizmet kalitesinin yükseltilmesi hedeflenmiş ve bu hedeflere büyük ölçüde ulaşılmıştır.

5.3.1. Say2000i Üzerinden Yürütülen Proje ve Çalışmalar

Say2000i sistemi üzerinde devam eden mevcut muhasebe işlemleri ile birlikte yeni proje ve uygulamalarda yürütülmekte veya başlatılma aşamasındadır. Bunlardan bir kısmı test aşamasında, bir kısmı bazı il ve saymanlıklarda uygulanmakta, bir kısmı da düşünce aşamasındadır.

5.3.1.1. Özel Bütçeli Kuruluşların say2000i Sistemine Alınması

Katma Bütçeli İdare iken 5018 sayılı Kanun ile Özel Bütçe kapsamına alınan kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin say2000i sistemi üzerinden yürütülmesi için gerekli çalışmalar tamamlanmış, ilk aşamada üniversiteler ile vakıf saymanlıklarının devir işlemleri bitirilerek uygulama başlamıştır

5.3.1.2. Maaş Proje Uygulamasının Başlatılması

Genel Bütçeye Dahil Dairelerde çalışan memur, kadro karşılığı sözleşmeli personel, sözleşmeli personel maaşlarının say2000i sistemi üzerinden hesaplanması, otomatik muhasebeleştirilmesi, hesaplama ve kontrollerin sistem üzerinden belli standartlarda yapılmasına yönelik yürütülen proje kapsamında Kırşehir ve Sivas illerinde pilot uygulama devam etmektedir.

5.3.1.3. Tahakkuk Dairelerinin Sisteme Alınması

Say2000i sisteminin tahakkuk dairelerine açılması kapsamında yürütülen tahakkuk dairesi proje çalışmasıyla, dağımık tahakkuk dairesi sisteminin mevzuat düzenlemeleriyle disipline edilmesi, tahakkuk dairelerinden say2000i sistemine bilgi akışının elektronik ortamda yapılması hedeflenmekte ve bununla ilgili pilot çalışmalar devam etmektedir.

5.3.1.4. Kesin Hesaba İlişkin Cetvellerin Muhasebe Kayıtlarından Çıkarılması Projesi

2006 yılında uygulamaya konulan yeni hesap planı içinde ihdas edilen ödenek hareket hesaplarından kesin hesabın otomatik olarak çıkarılması hedeflenmektedir. Say2000i sisteminde gerçek veriler üzerinden test çalışmaları yapılmak suretiyle programsal çalışmalar tamamlanmıştır.

5.3.1.5. Gümrük İdareleri ile Yapılan Çalışma

Gümrüklerde beyannameye dayanılarak yapılan vergi tahsilatlarının beyanname ile ilişkilendirilmesi ve vezne alındılarının say2000i sisteminden dökülmesi için iki sistem arasında bağlantı yapılması çalışmaları devam etmektedir.

5.3.1.6. Reçete Kontrol Sistemi Uygulaması

Bu proje ile kamu personeli ve bakmakla yükümlü oldukları aile fertlerinin eczanelerden alacakları ilaçlarda hak sahipliği, doz ve fiyat kontrollerinin Emekli Sandığı Reçete Kontrol Sistemi üzerinden yapılması hedeflenmektedir.

5.3.1.7. Gönderme Emri Uygulaması

Bu proje ile saymanlıklarımızın Ziraat Bankası nezdindeki hesapları üzerine düzenleyecekleri gönderme emirlerinin elektronik ortamda bankaya aktarılması hedeflenmektedir. Halen Ankara, İstanbul, İzmir illerindeki bütün saymanlıklarla (saymanlık hesapları Ziraat Bankasında olan saymanlıklar) diğer illerin muhasebe müdürlüklerinde yürütülen uygulama, iletişim alt yapısı ve bilgisayar donanımı ile ilgili iyileştirme durumuna göre bütün saymanlıklara yayılacaktır.

5.3.1.8. Sistemden Alındı Belgesi Dökülmesi

Saymanlıklarca nakden veya çekle yapılan (Vergi Dairesi Alındısına istinaden yapılanlar hariç) her türlü tahsilat ile saymanlık veznelerine teslim edilen tahvil, hisse senedi ve hazine bonusu gibi menkul kıymet ve varlıklar, kıymetli ayniyat,

banka teminat ve garanti mektubu, şahsi kefalete ilişkin belgeler karşılığında düzenlenecek olan Alındı Belgesi, sistem tarafından otomatik olarak basılı kağıt üzerine yazdırılacaktır. Alındı numaraları her mali yıl 1'den başlamak üzere saymanlık bazında yıl bilgisini de içerecek şekilde 11 haneli olarak “Alındı” butonuna basıldığında otomatik sistem tarafından oluşturulacaktır.

5.3.1.9. AB Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi

Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kapsam dahilindeki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usuller, 25.03.2005 tarih ve 25776 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre, say2000i uygulama yazılımında gerekli düzenlemeler yapılmış olup say2000i sisteminde AB Hibeleri menüsü oluşturulmuştur. Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşların kaynaklarından kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibelerin dosyalanması, hibe tutarlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması işlemleri AB Hibeleri menüsünden yapılmaktadır.

2005 yılında pilot olarak seçilen Ankara Üniversitesi Bütçe Dairesi Başkanlığı, Ankara Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü ve Sağlık Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğünde AB Hibeleri menüsü başarıyla uygulanmıştır.

Say2000i sistemi ile devletin mali ve yarı mali nitelikteki bütün faaliyet ve süreçlerinin anlık olarak takip edilebilmesi ve sistematik veri setleri oluşturulabilmesi mümkün hale gelmiştir. Bunun yanında, Say2000i otomasyon sistemi, tahakkuk esasına geçiş sürecini hızlandırmış ve özellikle taşradaki muhasebe birimlerinin yeni muhasebe sistemine uyum sağlamasını kolaylaştırmıştır.

5.4 TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI ARASINDAKİ FARKLAR

5.4.1. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde hesaplarda niteliklerine göre herhangi bir sınıflandırmaya gidilmemiştir. Dolayısıyla hesapların niteliklerine göre kodlandırılması yapılmamıştır. Bu durum, bir çok hesabın özelliğini kaybetmesine ve farklı işlemlerin aynı hesaplara kaydedilmesine neden olmuştur. Hesapların yeteri kadar detay göstermemesi nedeniyle muhasebe sistemi yeterli detayda bilgi üretememektedir.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde hesapların yeteri kadar detay göstermemesi, hesaplarda herhangi bir sınıflandırılmaya gidilmemesi ve bunun sonucu olarak herhangi bir kod yapısının oluşturulmaması bu muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayıp yorumlayabileceği mali tablolar ve bilgiler üretilmemiştir. Bu nedenle, devletin bütün kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile hesap planına ihtiyaç duyulmuştur.

5.4.2. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi hesap planında her türlü bilgi tüm ayrıntılarına kadar alt hesaplarda görülebilmektedir. Hesaplar niteliklerine ve vadelerine göre ayrıma tabi tutularak hesap planı hazırlanmıştır. Ayrıca hesaplara bir kod verilerek bu kodun karşılığında herkesin aynı şeyi algılaması için çalışılmıştır. Bir çok mali bilgi doğru, açık ve anlaşılır bir şekilde elde edilebilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi hesap planının hazırlanması aşamasında genel kabul görmüş tekdüzen hesap planından esinlenilmiştir. Hesaplar, dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, faaliyet hesapları, gelir ve gider hesapları, nazım hesaplar şeklinde gruplandırılmıştır.

“Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından; faaliyet hesapları bölümü, 6 numaralı ana hesap grubundan; bütçe hesapları bölümü, 8 numaralı ana hesap grubundan; nazım hesaplar bölümü ise, 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur. 7 numaralı ana hesap grubu Yönetmelikte yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kamu idarelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılır. Ana hesap grupları aşağıda gösterildiği gibi isimlendirilir.¹²³

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5. Öz kaynaklar
6. Faaliyet Hesapları
7. Maliyet Hesapları
8. Bütçe Hesapları
9. Nazım Hesaplar

Dönen varlıklar grubu, en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıkları kapsar. Duran varlıklar grubu, faaliyet döneminden daha uzun sürelerde kullanılmak amacıyla edinilip, ilke olarak faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlık ve alacak unsurlarını kapsar. Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu, faaliyet dönemi içinde geri ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsar. Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu, vadesi faaliyet dönemini aşan uzun vadeli yabancı kaynakları kapsar.

¹²³ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 08/06/2005 tarihli, 25839 sayılı Resmi Gazete

Özkaynaklar grubu, varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi için kullanılır. Faaliyet hesapları; kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır. Maliyet hesapları, kapsama dahil kamu idarelerinden maliyet muhasebesi uygulayanlar, maliyet işlemleri için bu ana hesap grubunu Bakanlıkça (Gelir İdaresi Başkanlığı) yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olarak kullanırlar. Bu grupta oluşan sonuçlar, maliyet dönemi sonlarında faaliyet hesapları ana hesap grubundaki hesaplara veya bilanço hesaplarına aktarılır. Bütçe hesapları, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır. Nazım hesaplar, muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır.¹²⁴

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

Bilançonun pasifinde yer alan ve 3-4-5 kod numarası ile başlayan ancak aktif karakterli olmakla beraber düzenleyici hesap olarak pasifte yer alan hesaplar dışındaki hesaplar hiçbir zaman borç bakiyesi vermez.

6 hesap kodu ile ifade edilen faaliyet hesapları ve 8 hesap kodu ile ifade edilen bütçe hesapları dönem sonunda bakiye vermezler. Geçici mizanda bakiyeleri bulunan faaliyet ve bütçe hesapları dönem sonu işlemleri yapılmak suretiyle kapatılır.

¹²⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 30/12/2006 tarih 26392 3.Mükerrer sayılı Resmi Gazete

6 hesap grubu bakiye kalanları, dönem faaliyet sonucu olarak 690 nolu hesap aracılığıyla bilanço'ya aktarılır.¹²⁵ 8 hesap kodu ile ifade edilen bütçe hesapları ise “895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır. Bu hesap, bütçe yılına ait bütçe gelir ve bütçe gider hesapları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan bütçe uygulama sonuçlarının elde edilmesi için kullanılır. 9 hesap kodu ile başlayan Nazım hesaplar grubunda, muhasebenin bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülükler takip edilmektedir.

5.4.3. Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Yer Alan Hesaplara Karşılık Gelen Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Hesapları

Aşağıda Tablo 6’da nakit esaslı muhasebe sistemi hesaplarına karşılık gelen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hesapları görülmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesiyle beraber nakit esaslı muhasebe hesap planından çıkartılan hesaplar vardır. Bunun yanında nakit esaslı muhasebe hesap planında dağınıklığa sebep olan bazı hesaplar tahakkuk esaslı muhasebe hesap planında tek hesap altında toplanarak sadelik ve bütünlük sağlanmış, bazı hesaplar da sınıflandırmaya tabi tutularak her grup ayrı bir hesap şeklinde düzenlenmiştir. Bu uygulamayla hesaplardaki karışıklığın önüne geçilmesi sağlanmıştır.¹²⁶

¹²⁵ Mustafa Dişli ve diğerleri, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Nisan 2006, s.29.

¹²⁶ Pelin Gazioğlu, **Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi, 2007, s.77.

NAKİT ESASLI MUHASEBE HESAP PLANI	TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE HESAP PLANI
KASA HESABI	100 KASA HESABI
DEĞİŞTİRİLEN PARALAR HESABI	
DOLAŞIMDAN ÇEKİLEN MADENİ PARALAR HESABI	
KASA HESABI (Saymanlıktaki Çekler)	101 ALINAN ÇEKLER HESABI
BANKA HESABI	102 BANKA HESABI
DEFTERDARLIK HAZİNE CARİ HESABI	
ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI
MENKUL KIYMETLER HESABI	117 MENKUL VARLIKLAR HESABI(Hazine malı) 912 KİŞİLERE AIT MENKUL KIYMETLER HESABI(Kişi malı)
MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI	913 KİŞİLERE AIT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI
TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	910 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI
TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	911 TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI
MADENİ PARA BASIMI AVANS HESABI	
ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI HESABI	
GEMİ AVANSLARI HESABI	
BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HS(maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları dışında kalan diğer avans çeşitleri)	160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI
JANDARMA AVANSLARI	
DENETMENLER HESABI	
BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HS(maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları)	161 PERSONEL AVANSLARI HESABI
AKREDİTİFLER HS	164 AKREDİTİFLER HESABI
MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI
BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HS	162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI
KİŞİ BORÇLARI HESABI	140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI
BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI
EMANETLER HESABI	333 EMANETLER HESABI 330- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI 362- FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI
OKUL PANSİYONLARI HESABI	332-OKUL PANSİYONLARI HESABI
ÖDENEKLER HESABI	901 BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI
KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	900 GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI
ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	905 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI
BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI
MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDEME EMİRLERİ HESABI	907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDEME EMİRLERİ HESABI
MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI

Tablo 6: Nakit Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Karşılık Gelen Tahakkuk Esaslı Sistem Hesapları¹²⁷

¹²⁷ Gazioglu, Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi....., ss.78-79.

GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI	834 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI
PUL VE DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	940 DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI
ZİMMETLE VERİLEN PUL VE DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI
YOLDAKİ PUL VE DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	944 YOLDAKİ DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI
PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI	945 DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI 220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI
TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI	121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HS
TECİLLİ VE TEHİRLİ BOÇLULAR HS	122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI 222 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI
BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI
ÖZEL TAHAKKUKLAR HESABI	947 ÖZEL TAHAKKUKLAR HESABI
ÖZEL TAHAKKUKLARDAN BORÇLULAR HESABI	946 ÖZEL TAHAKKUKLARDAN ALACAKLAR HESABI
MUTEMETLİKLER CARİ HESABI	337 MUTEMETLİKLER CARİ HESABI
DÖVİZ HESABI	105- DÖVİZ HESABI
İŞTİRAKLER HESABI	240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI
MÜTEAHHİT AVANSLARI HS	259 YATIRIM AVANSLARI HESABI
İÇ BORÇLAR HESABI	300 BANKA KREDİLERİ HESABI 303 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR 304 CARİ YILDA ÖDENECEK TAHVİLLER HS 309 KISA VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HS 400 BANKA KREDİLERİ HESABI 403 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HESABI 404 TAHVİLLER HESABI
İÇ BORÇ HAREKETLERİ HESABI	409 UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HS
DIŞ BORÇLAR HESABI	310 CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI 410 DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI
HAZİNE KEFALETLERİ HESABI	930 VERİLEN GARANTİLER HESABI
HAZİNE KEFALETLERİ KARŞILIĞI HESABI	931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HESABI
GENEL MERKEZ HESABI	500 NET DEĞER/SERMAYE HESABI

5.5. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR

Ülkemizde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde kurulan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulaması bazı idarelerde 2004 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak tüm genel yönetim kapsamındaki idarelerde 2006 yılının başından itibaren ortak standartları olan Tahakkuk Esasına

Dayalı Devlet Muhasebesi uygulamasına geçilmiştir. Kurulan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemi ile Nakit Esasına Dayalı Muhasebe Sisteminde bulunmayan hesaplar uygulamaya girmiş, mevcut bazı hesapların kayıt yöntemleri değiştirilmiştir. Nakit esaslı muhasebe kayıt sistemi ile Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sistemi arasındaki farklılıklar aşağıdaki başlıklar çerçevesinde incelenmiştir.

5.5.1. Alınan Çekler Hesabının Kayıt Yöntemi Değiştirilmiştir

Nakit esaslı muhasebe sisteminde saymanlıklara intikal eden çekler, Kasa Hesabına kaydedilirken, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde saymanlıklara gelen çekler için “101-Alınan Çekler Hesabı” adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, saymanlıklara gelen çeklerin bu hesap adı altında açıkça görülmesi sağlanmıştır.¹²⁸

Örnek : Muhasebe birimince emanet niteliğinde 500.-TL tutarında bir çek alındığında aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

Nakit esaslı kayıt yöntemine göre;

----- / -----	
KASA	500-
EMANETLER HESABI	500.-
----- / -----	

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemine göre;

----- / -----	
101- ALINAN ÇEKLER HESABI	500.-
333- EMANETLER HESABI	500.-
----- / -----	

¹²⁸ Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, s.28

5.5.2. Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesaplar Ayrılmıştır

Nakit esaslı muhasebe sisteminde yer alan Menkul varlıklar hesabına hem kişi, hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü menkul varlık kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden menkul varlıklar, “117-Menkul Varlıklar” hesabına, kişilere ait olanlar ise nazım hesaplar grubunda yer alan “912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler” hesabı ve “913- Menkul Kıymet Emanetleri” hesabına karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece, kişilere ve hazineye ait menkul varlıklar ayrı olarak izlenebilmektedir.

Örnek : Gözaltına alınan kişilerin üzerinde bulunan 3.500,-TL tutarındaki çeşitli kıymetli varlığın kişi malı olarak kayıtlara alınması aşağıdaki şekilde olacaktır;

----- /-----	
912- KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HS.	3.500
913- KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HS.	3.500
----- /-----	

Örnek : Hazine malı olarak Ankara Mal Müdürlüğüne teslim edilen 3.500 TL'nin kayıtlara alınması aşağıdaki şekilde olacaktır;

----- /-----	
117- MENKUL VARLIKLAR HESABI	3.500
600- GELİRLER HESABI	3.500
----- /-----	

5.5.3. Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır

Nakit esaslı muhasebe sistemine getirilen eleştirilerin bir tanesi de hem alacakların hem de borçların vade yapılarına göre sınıflandırılarak izlenememesiydi. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu eleştiriyi bertaraf edecek şekilde oluşturulmuştur. Örneğin tecilli ve tehirli borçlular hesabına kaydedilen tutarlar, Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, vadelerine göre “122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” ve “222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” şeklinde ikiye ayrılmıştır. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edilmesinin beklendiği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunulmuş olmaktadır.

Aynı durum gelirlerden alacakların “120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” ve “220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” şeklinde vade yapısına göre ikiye ayrılmasında; menkul varlıkların “117 Menkul Varlıklar Hesabı” ve “217 Menkul Varlıklar Hesabı” şeklinde vade yapılarına göre ikiye ayrılmasında; diğer menkul kıymet ve varlıkların “118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı” ve “218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı” şeklinde ikiye ayrılmasında da görülmektedir.

Örnek : Tahakkuk ettirilmiş 10.000 TL tutarındaki amme alacağı 13 ay süreyle tecil edilmiştir.¹²⁹

Nakit esaslı muhasebe sistemine göre ;

----- /-----	
TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HS	10.000
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HS.	10.000
----- /-----	

¹²⁹ Gül, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin.....*, s.80.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre ;

----- /-----	
222- GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HS.	10.000
120- GELİRLERDEN ALACAKLAR HS.	10.000
----- /-----	
122- GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HS.	10.000
222- GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HS	10.000
Vadesi 1 yılın altına indiğinde;	
----- /-----	

5.5.4. Avans ve Kredi Hesapları

Nakit esaslı sistemde, “Madeni Para Basımı Avans” hesabı, “Elçilik ve Konsolosluk Avansları” hesabı ile “Bütçe içi Avans ve Krediler” hesabında maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları dışında kalan diğer avans çeşitleri tahakkuk esaslı sistemde “Avans ve Krediler” hesabı adı altında toplanmış, böylece dağınık şekilde bulunan avans hesaplarının tek başlık altında toplanması suretiyle gereksiz yere hesap sayısının artması, dolayısıyla avans uygulamalarındaki dağınıklık ortadan kaldırılmış olmaktadır.

Ayrıca nakit esaslı sistemde, gerek “Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler” hesabı, gerekse “Denetmenler” hesabı adı altında mahsup dönemine aktarılan avans ve kredi tutarları, tahakkuk esaslı sistemde “Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler” hesabı adı altında toplanmak suretiyle mahsup dönemine aktarılan avans tutarlarının tek başlık altında izlenmesi olanağı sağlanmıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasını sağlayacak genel yönetim muhasebe yönetmeliği'nde¹³⁰ ön ödeme hesapları aşağıda gösterilmiştir;

16 Ön Ödemeler

- 160 İş Avans Ve Kredileri Hesabı
- 161 Personel Avansları Hesabı
- 162 Bütçe Dışı Avans Ve Krediler Hesabı
- 164 Akreditifler Hesabı
- 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans Ve Krediler Hesabı
- 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans Ve Akreditifler Hesabı
- 167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans Ve Akreditifleri Hesabı

İş avansı verilmesi kaydı;

-----/-----	
160- İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	XXX
103- VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS.	XXX
-----/-----	

Personel avansı verilmesi kaydı;

-----/-----	
161- PERSONEL AVANSLARI HESABI	XXX
103- VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HES.	XXX
-----/-----	

Avansların mahsup dönemine aktarılması kaydı;

-----/-----	
165-MAHSUP DÖN. AKTARILAN AVANS VE KRED. HS.	XXX
160- İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	XXX
161- PERSONEL AVANSLARI HESABI	XXX
-----/-----	

¹³⁰ 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5.5.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar Kullanılmıştır

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde yer alan “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” bulunmamaktadır. Dolayısı ile yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktadır. Dönem ayırıcı hesaplarla ilgili olarak yine Nakit esaslı muhasebe sisteminde, “380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” ile “480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı” bulunmamaktadır. Dolayısıyla tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar izlenememektedir. Tahakkuk esaslı sistemde bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında, gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

Nakit esaslı muhasebe sisteminde Gelir Tahakkukları hesapları bulunmamaktadır. Bu yüzden tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Tahakkuk esaslı sistemde ise bu tür durumlar için şayet tahsilat bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa “181- Gelir Tahakkukları Hesabı”na, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda tahsil edilecekse “281-Gelir Tahakkukları Hesabı”na kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden gelirlerin tahsilat zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının ve dönem faaliyet sonucunun doğru şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

Aynı şekilde, Nakit esaslı muhasebe sisteminde, Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde bulunan gider tahakkukları hesapları bulunmamaktadır. Dolayısıyla bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan ödemelerin muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ise, bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa “381-Gider Tahakkukları

Hesabı'na, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse de "481-Gider Tahakkukları Hesabı"na kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte 18, 28, 38 ve 48 nolu hesap gruplarında dönem ayırıcı hesaplar öngörülmüştür. Böylelikle, tahakkuk esaslı muhasebe için çok önemli olan gelir ve gider tahakkukları ile gelecek dönemleri ilgilendiren gider ve gelirlerin izlenmesine olanak sağlanmıştır.

Örnek: Maliye bakanlığınca vergi dairesi olarak kullanılmak üzere 01.05.2008 tarihinde 1 yıllık kira bedeli 120.000 TL çek verilerek ödenmiştir.

$$\text{Aylık Kira Bedeli} = 120.000 / 12 = 10.000$$

$$8 \text{ Aylık Kira Bedeli} = 80.000$$

- Nakit esaslı muhasebe sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre yapılacak kayıt;

----- 01.05.2008 -----		
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.	80.000	
280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS.	40.000	
103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.		120.000
----- 01.05.2008 -----		
830- BÜTÇE GİDERLERİ HS.	120.000	
835 GİDER YANSITMA HS.		120.000
----- / -----		

-----31.12.2008-----		
630- GİDERLER HS.	80.000	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.		80.000
-----31.12.2008-----		
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.	40.000	
280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS.		40.000
----- /-----		

Örnek: Kurum Alacakları hesap grubunda izlenen alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden 31.12.2006 tarihi itibariyle bir sonraki yıl tahsil edilmesi gereken işlenmiş faizi geliri alacağı tutarı 25.000 TL dir.

- Nakit esaslı muhasebe sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre yapılacak kayıt;

-----31.12.2006-----		
181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.	25.000	
600- GELİRLER HS.		25.000
----- /-----		

Tahsilat gerçekleştiğinde yapılacak kayıt;

----- /-----		
102- BANKA HS.	25.000	
181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.		25.000
----- /-----		

5.5.6. Sayım Noksanlarının ve Sayım Fazlalarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır

Nakit esasına dayalı sistemde, sayım sonucunda noksan çıkan tutarlar; kasa noksanlığında Kasa Hesabına, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; Kişi Borçları Hesabına borç olarak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı sistemde ise, noksan tutarlar; “197-Sayım Noksanları Hesabı”na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak olarak kaydedilmektedir.

Sayım noksanları hesabına, yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen,

- Kasa,
- Döviz,
- Alınan çek,
- Menkul kıymet,
- Stok,

noksanlıkları kaydedilmektedir. Sayılanlar dışındaki noksanlıklar için “197- Sayım Noksanları Hesabı” kullanılmayacaktır.

Örnek: A Vergi Dairesi Müdürlüğünce yapılan sayım sonucunda 40 TL değerinde kasa noksanı tespit edilmiştir. Yapılan incelemeler sonucu noksanlığın nedeni bulunamamıştır.

Nakit esaslı muhasebe sistemine göre yapılacak kayıt;

KİŞİ BORÇLARI HESABI.	40.00
KASA HESABI	40.00

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre yapılacak kayıt;

----- /-----	
197- SAYIM NOKSANLARI HESABI.	40.00
100- KASA HESABI	40.00
----- /-----	

Noksanlığın nedeni bulunamadığı durumda yapılacak kayıt;

----- /-----	
140- KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	40.00
197- SAYIM NOKSANLARI HESABI	40.00
----- /-----	

Nakit esasına dayalı sistemde, sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar; 100- Kasa Hesabına veya ilgili diğer hesaplara borç, Bütçe Gelirleri veya Emanetler hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise sayım fazlalıkları “397-Sayım Fazlaları Hesabı”na alacak, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, sayım noksanı veya sayım fazlası tutarlarının nakit esaslı sistemdeki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır

Örnek: Antalya Vergi dairesi Müdürlüğünde yapılan sayımda kayıtlara göre kasada 70 TL fazlalık tespit edilmiştir.

Nakit esaslı kayıt yöntemine göre yapılacak kayıt;

----- /-----	
KASA HESABI	70.00
EMANETLER HESABI (ya da Bütçe Gelirleri Hesabı)	70.00
----- /-----	

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre yapılacak kayıt;

-----/-----	
100- KASA HESABI	70.00
	397-SAYIM FAZLALARI HESABI 7 0.00
-----/-----	

5.5.7. Maddi Duran Varlıkların Kaydı, Amortismanı ve Değerlemesi

Maddi Duran Varlıklar ana hesap grubu ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ana hesap grubu, ilk kez, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde düzenlenmiştir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar izlenmemektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir.

Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir bütçe yılında alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların maliyeti kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır.

Hazırlanan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bütün bu eleştirileri bertaraf edecek şekilde maddi duran varlıkları kapsamaktadır. Üretilen mali tablolar maddi duran varlıkları kapsayacak, amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde görüntülenecektir. Aynı şekilde maddi duran varlıklara yapılan giderler de maddi duran varlığın kullanım süresine dağıtılacaktır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmayacaktır.

Ancak maddi duran varlıkların kayıt altına alınabilmesi için kayıt altına alınmada kullanılacak değerlendirme ölçütleri, amortisman uygulamasına ilişkin esaslar ve yeniden

değerlemenin nasıl yapılacağını gösteren standartlar tüm açıklığı ile birlikte ortaya konulmalı ve bu konuda tüm genel yönetim sektörünü kapsayan, uluslararası standartlara uygun bir muhasebe sistemi kurulmalıdır. Şu ana kadar mal muhasebesi anlamında hiçbir deneyimi olmayan ülkemizde değerlendirme ölçütleri konusunda da bir fikir birliği yoktur. Örneğin bir müzedeki kıymetlerin neye göre değerlendirileceği sadece Türkiye de değil tüm dünya da bir tartışma konusu olabilmektedir. Yine mevcut kamu binaları kayda alınacak mı, eğer alınacaksa hangi değer üzerinden ve hangi amortisman tutarıyla kayda alınacaktır gibi ilk etapta düşünülmemiş birçok sorun ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenlerle maddi duran varlıkların muhasebesi ile ilgili öngörülen takvim, tahakkuk esaslı muhasebeden daha farklı olarak, tüm genel yönetim sektöründe tahakkuk esaslı muhasebeye geçildikten daha sonra maddi duran varlıkların kayda alınması yönündedir.¹³¹

Nakit esaslı sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık hesapları yer almadığından bu varlıkların amortismanlarının ayrılmasında ve değer artış ve azalışlarında kullanılan hesaplar yer almamaktaydı. Tahakkuk esaslı sistemde ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklar izlenmeye başlanıldığı için bunlarla ilgili amortisman ve değer artış ve azalışlarının kaydedileceği hesaplar düzenlenmiştir.

Örnek: Hazineye ait arsa ve arazilerin değerlendirme işlemi yapılmış ve 100.000 TL değerinde arsa ve 155.000 TL değerinde arazi tespit edilmiştir.

- Nakit esaslı muhasebe sisteminde maddi duran varlıklarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

¹³¹ Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi ile Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, no:1(Ocak 2006) 34-70. s.35

-----/-----		
250-ARAZİ VE ARSALAR HESABI		255.000
250.01 Arsalar	100.000	
250.02 Araziler	155.000	
	500-NET DEĞER HESABI	255.000
-----/-----		

Örnek: Çankaya Mal Müdürlüğü tarafından 10.000 TL bedelle bir demirbaş satın alınmış, bedeli bankadan havale yoluyla ödenmiştir. (demirbaşın yararlanma ömrü 5 yıldır.)

-----/-----		
255- DEMİRBAŞLAR HESABI		10.000
	102- BANKA HESABI	10.000
-----/-----		
830- BÜTÇE GİDERLERİ HESABI		10.000
	835- GİDER YANSITMA HESABI	10.000
----- 31/12/....-----		
630- GİDERLER HESABI		2.000
	257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	2.000
-----/-----		

Örnek: Kayıtlı değeri 40.000TL ve birikmiş amortismanı 40.000 TL olan taşıt Kepez belediyesince 4.000TL ye satılmış ve bedeli banka kanalıyla tahsil edilmiştir.

-----/-----		
102- BANKA HESABI	4.000	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	40.000	
		254- TAŞITLAT HESABI 40.000
		600- GELİRLER HESABI 4.000
-----/-----		
805- GELİRLER YANSITMA HESABI HS.	4.000	
		800- BÜTÇE GELİRLERİ HS. 4.000
----- 31/12/....-----		

Örnek: Memur Y zimmetle kendisine verilen ve kayıtlı değeri 10.000 TL olan bilgisayarını dikkatsizlik sonucu kaybetmiştir. Dizüstü bilgisayar için 2.000 TL amortisman ayrılmıştır.

-----/-----		
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	2.000	
630 - GİDERLER HS.	8.000	
		253- TESİS, MAKİNE, CİHAZ VE ALETLER HS 10.000
-----/-----		

Örnek: Enerji Bakanlığı hizmet binası %10 oranında yeniden değerlendirilmesine tabi tutulmuştur. Binanın kayıtlı değeri 8.650.000 TL ve birikmiş amortismanı 4.500.000 TL dir.¹³²

¹³² Gül, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin.....**, s.98.

-----/-----	
252- BİNALAR HESABI	865.000,00
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	450.000,000
257.02.01.01. Hizmet Binaları	
522-YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI HS.	415.000,000
522.01.02.01. Hizmet Binaları	
-----/-----	

5.5.8. Bütçeleştirilecek Borçlar

Bir mal veya hizmet edinildiği halde, ödeneği bulunmaması nedeniyle ödeme emrine bağlanamayan tutarlar için, nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Tahakkuk esaslı sistemde ise, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere, gerçekleştiği halde; ödeneği bulunmaması veya kanunen ödenek üstü harcamaya izin verilmemesi gibi nedenlerle bütçeye gider kaydedilemeyen tutarların izlenebilmesi için “322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur.

Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılmakta, sarf evraklarının yılsonlarında muhasebe birimlerinde birikmesi engellenmekte, genel bütçeli daireler ve özel bütçe kapsamındaki idarelerden alacaklı olan belediye ve hastane gibi kurumlar, sağlıklı bir şekilde planlama yapabilmekte ve güçlü bir maliye politikasına zemin oluşturulmaktadır.

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

Örnek: Samsun İl Milli Eğitim Müdürlüğünce memurların tedavi bedeli karşılığı olarak anlaşmalı özel sağlık kurumlarından 15.11.2007 tarihli 6.000 TL'lik tedavi giderlerine ilişkin fatura alınmıştır. Söz konusu tutar ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş ve bütçeleştirilememiştir. "Bütçeleştirilecek Borçlar Bildirim Listesi" ile muhasebe müdürlüğüne gönderilmiştir. 30.12.2007 tarihinde ödenek geldiğinde ödeme yapılmıştır.

Nakit esaslı kayıt yöntemine göre;

-----30.12.2007-----		
BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	6.000	
BANKA HESABI		6.000
-----/-----		

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemine göre;

-----15.11.2007-----		
630- GİDERLER HESABI	6.000	
322- BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HS		6.000
-----30.12.2007-----		
322- BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HS	6.000	
103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.HS		6.000
-----/-----		
830- BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	6.000	
835- GİDER YANSITMA HESABI		6.000
-----/-----		

5.5.9. Bütçeleştirilmiş Borçlar

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olarak; bütçede ödeneği öngörölmüş olmakla birlikte, oluştuğı yer ve zaman itibariyle ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan borçların izlenebilmesi için 323- Bütçeleştirilmiş Borçlar adlı yeni bir hesap ihdas edilmiştir.

Bütçeleştirilmiş borçlar hesabına alınan harcamalara ilişkin borçlar, ödeneklerinin temin edilmesiyle birlikte düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile kayıtlara alınma sırasına göre ödenir. Bütçeleştirilmiş borçlar hesabının alacak bakiyesi, bütçede tertibi bulunmasına rağmen harcamanın gerçekleştiğı yer ve zamanda ödeneğinin bulunmaması nedeniyle tahakkuk ettirilmiş ancak ödenememiş tutarları gösterir. Daha sonra ilgili tertiplerden gelen bütçe ödenekleri, öncelikle bu hesapta kayıtlı borçların ödenmesinde kullanılır. Borçların tamamı ödenmedikçe aynı bütçe tertibinden ödenmek üzere yeni giderlere ilişkin olarak düzenlenen ödeme emri belgeleri işleme konulmaz.

Bütçeleştirilmiş borçlar hesabı, devletin borç ve yükümlölüklerinin tam ve doğru olarak izlenebilmesine ve ödenek planlamasının etkin olarak yapılabilmesine olanak verir.¹³³

5.5.10. Emanetler Hesabı

Nakit esaslı muhasebe sisteminde “Emanetler Hesabı”na kaydedilen işlemler tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Bu hesapların bazıları;

330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

¹³³ Öz, Devlet Muhasebesi İle İlgili....., ss. 118-119.

- 333- Emanetler Hesabı
 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
 361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
 362- Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı
 397- Sayım Fazlaları Hesabı şeklinde belirtilebilir.

Örnek: Maliye Bakanlığına ait hizmet binasının temizlik işi ihalesi kapsamında ihaleye katılan isteklilerden 32.000 TL geçici teminat tahsil edilmiştir.

Nakit esaslı kayıt yöntemine göre;

-----/-----	
KASA HESABI	32.000
EMANETLER HESABI	32.000
-----/-----	

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemine göre;

-----/-----	
100-KASA HESABI	32.000
330- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.	32.000
-----/-----	

Örneğe bakıldığında, teminat olarak alınan 32.000 TL Nakit esaslı muhasebeye göre “Emanetler” hesabına kaydedilmektedir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde herhangi bir alt hesap bulunmadığından 32.000TL ‘nin bir teminat olduğunu görmek mümkün olmayacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle Emanetler hesabı sınıflandırmaya tabi tutularak her grup ayrı bir hesap şeklinde düzenlenmiş, karışıklığın önlenmesi sağlanmıştır

5.5.11. Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlanmıştır

Nakit esaslı sistemde sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, hem bütçe açısından, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili giderler, hem bütçe giderleri hesabına, hem de gider yansıtma hesabı aracılığı ile giderler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeden “630 Giderler Hesabı”na kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili gelirler ise, bir yandan bütçe gelirleri hesabına, diğer yandan da gelir yansıtma hesabı aracılığı ile gelirler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gelir sayılan unsurlar ise “600 Gelirler Hesabına” kaydedilmektedir.

Sonuç olarak tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde gelir ve giderlerin bu şekilde kaydedilmesi, hem nakit esasında bütçe uygulama sonuçlarının alınmasını hem de bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun tahakkuk esasına uygun şekilde tespitini mümkün kılmaktadır denilebilir.

Örnek: Bay C tarafından Şırnak’a 300.000 TL değerli ilköğretim binası hazineye devredilmiştir.

-----/-----	
252- BİNALAR HESABI	300.000
600- GELİRLER HESABI	300.000
-----/-----	
805- GELİR YANSITMA HESAPLARI	300.000
800- BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	300.000
-----/-----	

Örnek: Sağlık Bakanlığı merkez binasına ait 350 TL tutarındaki elektrik gideri tahakkuka bağlandıktan sonra ilgili kuruma ödenmiştir.

-----/-----	
630-GİDERLER HS.	300
103-VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.HS	300
-----/-----	
830-BÜTÇE GİDERLERİ HS.	300
835-GİDER YANSITMA HS.	300
-----/-----	

5.5.12. Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlanmıştır

Bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan gider taahhüdü yaratan sözleşmelerin muhasebeye izlenmesini sağlayacak işlemlerin bir kısmı nakit esaslı muhasebe sisteminde muhasebe dışındadır. Önemli bir kısmı ise muhasebe dışı kayıtlarda izlenmektedir. Bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girilmesi halinde söz konusu taahhüt tutarları, nazım hesaplar içinde düzenlenmiş olan “920-Gider Taahhütleri Hesabı”na kaydedilmek suretiyle izlenmektedir.

Gider taahhütlerinin kaydı;

----- / -----	
920- GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	xxx
921- GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	xxx
----- / -----	

5.5.13. Gönderme Talimatları Muhasebe Sistemine Kaydedilmiştir

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, bankaya verilen döviz gönderme talimatları “106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı”nda, TL gönderme talimatları ise, “103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”nda izlenmektedir.

5.5.14. Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınmıştır

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, varlıklar ve yükümlülüklerdeki her türlü hareket (gönderme, getirme vs.) genellikle yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenmektedir. Örneğin alınan çeklerin bankaya gönderilmesi, menkul varlıkların müzeye gönderilmesi, dövizlerin vezneden bankaya gönderilmesi, teminat mektuplarının ve kişilere ait menkul kıymetlerin bankaya gönderilmesi gibi birçok işlem yardımcı hesaplar aracılığıyla kaydedilerek izlenmektedir.

5.5.15. Yılsonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılmıştır

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, yılsonlarında hesaplar kapatılmamaktadır. Bunun yerine bazı hesaplar dönem sonunda devir verir bazı hesaplar ise devir vermez şeklinde belirlenmiştir. Devir veren hesaplar düzenlenen bir devir listesi aracılığıyla yeni mali yıla devrettirilmektedir. Bu işlemlerin sonucunda herhangi bir faaliyet sonucu da çıkarılmamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise, dönem sonu işlemleri adı altında çok sayıda işlem tanımlanmıştır. Hesaplardan kapatılması gerekenler dönem sonu işlemleri içerisinde kapatılmakta ve bir faaliyet sonucu çıkarılmaktadır.

ALTINCI BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

6.1. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Gelişen ekonomik koşullar devletin faaliyetlerinin artmasına ve devletin ekonomideki rolü üzerinde değişiklikler yaratmasına neden olmuştur. Ulusal ekonomiyi doğru olarak ölçmek ve değerlendirmek için devlet muhasebesinde uygulama birliği sağlamak amacı çerçevesinde yürütülen reform çalışmalarının önemli adımlarından birisi devlet muhasebesi sistemini yeniden yapılandırarak nakit esasından tahakkuk esasına geçilmesidir. 1995 yılında başlayan ve bu güne kadar devam eden reform çalışmaları neticesinde uygulamaya geçirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin getirdiği yenilikler aşağıda ele alınmıştır.

6.1.1. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Genişlemesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlarda uygulanmaktaydı. Oysa kamu kesiminde belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve bunları kullanan kurumlar da vardır. Muhasebe sistemlerindeki farklılıklardan dolayı devlet muhasebesinin kavramadığı bu kurumların gerek bütçe uygulamasından aldıkları pay gerekse bütçe ile olan ilişkileri izlenememektedir. Bu durum milli ekonominin planlanmasının ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasının önünde bir engel oluşturan devlet muhasebesi uygulaması terk edilerek, genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi benimsenmiştir. Böylelikle Genel Bütçeli Kuruluşlar, Özel Bütçeli Kuruluşlar, Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar, Mahalli

İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumlarının hepsinde ortak bir muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

6.1.2. Kamuda Muhasebe Birliğinin Sağlanması

Devletin tüm idarelerinin birbirinden farklı muhasebe sistemi uygulamaları farklı hesap planına, farklı defter ve belge düzenine, farklı muhasebe kayıtlarına, farklı mali tablo ve rapor üretmelerine neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak kamu idarelerinin mali tablolarının konsolide edilememesi ve Türkiye fotoğrafının çıkarılamamasına neden olmaktadır. Ayrıca ayrı muhasebe sistemlerine göre üretilen bu mali tabloların birbiriyle karşılaştırma imkanı olmadığından kurumların mevcut kaynakları ne kadar etkili ve verimli kullandıkları konusunda yeterli bilgi sağlanamamaktadır.

Benimsenen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemiyle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uluslararası muhasebe standartlarına uygun ortak bir muhasebe sistemi benimsenmiş, hem mali tabloların konsolidasyonuna hem de kurumların mali tablolarının birbirleriyle karşılaştırılmasına imkan sağlanmıştır.¹³⁴

6.1.3. Muhasebe Kayıtlarının Tahakkuk Esasına Göre Tutulması

Yürürlükten kaldırılan muhasebe sistemi, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olan nakit esasına dayanmaktadır. Yürürlüğe konulan muhasebe sisteminde ise, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. Yeni devlet muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden birisi nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek yeteneğe sahip olmasıdır.¹³⁵

¹³⁴ Gül, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin.....**, ss.51-52.

¹³⁵ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.55.

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi 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 yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır.¹³⁶

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider; gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece, devletin varlıkları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır.

6.1.4. Devletin Tüm Faaliyetlerinin Kayıt Altına Alınması

Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmaktaydı. Bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan kamu faaliyetleri ise muhasebe sistemi içerisinde izlenememekteydi. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması ile sonuçlanmakta ve Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktaydı.¹³⁷

¹³⁶ Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Yansıtma Hesapları.....”, s.109.

¹³⁷ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....s.55-56.

Kayıt dışı bütçe işlemlerini “mahsup borçlanma”, “nakit dışı borçlanma” ve “yarı mali işlemler” olarak üçe ayırabiliriz. Sayıştay Başkanlığının 2000 Yılı Hazine İşlemleri Raporunda kayıt dışı bütçe işlemleri üzerinde önemle durulmuştur. Söz konusu Raporda kayıt dışı bütçe işlemlerinin genellikle bütçe kanunlarında yer alan hükümlerden kaynaklandığı belirtilmektedir. Gerçektende bütçe kanunlarında yapılan çok sayıda düzenleme ile bir takım giderlerin doğrudan bütçe dışında izlenmesine yetki verilmektedir. Bunun yanı sıra bazı giderlerin, özel tertip Devlet iç borçlanma senedi verilerek karşılanması öngörülmektedir. Bu işlemler de kayıt dışı kalmaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan yeni devlet muhasebesi çalışmalarının başlangıcındaki temel amaç devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesiydi. Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile sistemin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, devlete ilişkin bütün mali bilgileri muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme hakları vardır. Bu demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın da en temel gereklerinden birisidir. Yeni devlet muhasebesi anlayışı bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilmektedir. Böylelikle muhasebeden elde edilen raporlarda geçmişten farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir.¹³⁸

6.1.5. Devletin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıkların İzlenebilmesi

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir.

¹³⁸ Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, s.22.

Oysa, bir mali yıl içinde alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. Mevcut muhasebe sisteminin bütün maliyeti maddi duran varlığın elde edildiği yıl bütçesine mal etmesi, doğru sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Dolayısıyla yıllar itibari ile muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtmaması sonucu doğmaktadır.

Hazırlanan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bütün bu eleştirileri bertaraf edecek şekilde maddi duran varlıkları kapsamaktadır. Üretilen mali tablolar maddi duran varlıkları kapsayacak, değerlendirme, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde görüntülenecektir. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi çalışmaları, Devletin sahip olduğu arsa, bina, makine ve teçhizatın dökümü ve değerlemesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşılabilirse de, kamu kesiminin sahip olduğu varlıkların ayrıtısının bilinmesi açısından bir fırsat olarak kullanılabilir. ¹³⁹

6.1.6. Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Bilgi Üretilmesi

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Kullanılan hesap planındaki pek çok hesap, muhasebe anlamında özelliğini yitirmiş, niteliği itibarıyla farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilir olmuştur. Sınıflandırılmayan hesaplarla mevcut muhasebe sisteminden anlamlı ve önceden belirlenmiş standartlarda mali raporlar üretilmemektedir.

¹³⁹ Dünya Bankası, **Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi**, Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001, s. 8.

İlke olarak kamu muhasebesi, belli bir sistematığe dayanmalıdır. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde hesaplara özelliklerine uygun birer kod numarası verilmiş ve belli bir koddan tanımlanan hesabın herkes için aynı şeyi ifade etmesi için standartlar geliştirilmiştir. Hesaplar niteliklerine göre gruplara ayrılarak, Devletin varlık ve yükümlülükleri kısa dönem ve uzun dönem ayrımına tabi tutulmuştur. Gerçek bir aktifi veya pasifi ifade etmeyen, sadece muhasebenin bilgi verme görevini yüklenen hesaplar nazım hesaplar grubunda tanımlanmıştır.

Ayrıca, Yeni hesap planı, çalışmaları devam eden yeni bütçe kod yapısı ile birlikte, istenilen ölçüde detay bilgi üretecektir. Faaliyet hesapları, kurumsal, finansal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulacak ve bu hesaplara ilişkin istenilen detayda bilgi elde edilecektir. Diğer hesaplar da benzer standartlarda detaylandırılmıştır. Böylelikle, mevcut uygulamada elde edilemeyen, ya da bir takım cetvellerle veya muhasebe dışı işlemlerle elde edilebilen bir çok mali bilgi, olması gerektiği gibi muhasebeden doğru, açık, anlaşılır ve net bir şekilde elde edilecektir.

6.1.7. Devlet Muhasebesinde Sürekliliğin Sağlanması

Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları mali yılda kalmaktadır. Oysa faaliyet ve bütçe uygulamasının gelecek yıllara olan etkilerinin de muhasebe sisteminde gösterilmesi gerekir. Bu nedenle yeni muhasebe sistemi bütçe uygulamasında varlığa dönüşen değerleri aktifleştirecek, dönemsel faaliyet sonuçlarını çıkartmak ve bilanço düzenlemek suretiyle muhasebede sürekliliği sağlayacaktır.

Düzenlenen hesap planında, hiçbir hesabın açıklamasında bugünkü uygulamanın aksine devir verir ya da vermez gibi bir ibare bulunmamaktadır. Çünkü bir hesap yıl sonunda bakiye veriyorsa kesinlikle devir edecek bakiye vermiyorsa kapanacaktır. Yıllar itibarıyla faaliyet sonuçları da bilançolarda izlenebilecektir.

6.1.8. Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması ile Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlanması

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilemez. Yürürlükten kaldırılan bu muhasebe sisteminde ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerin muhasebe disiplini içine kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sisteminin bulunmaması, gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmakta, yatırımların verimliliğini azaltmaktadır. Bu nedenle, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşılacağı tespit edilememekte orta-uzun vadeli harcama planları yapılamamaktadır.

Muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki yeni hesaptan bahsetmek yararlı olacaktır. Birincisi; “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabıdır.” Bu hesap; Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere Devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine başlanamayan borçların izlenmesi için kullanılmaktadır. İkincisi ise Taahhütler Hesabıdır. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan “950 Taahhütler Hesabı” ile; ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen Devlet borçları ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

Mevcut bütçe uygulamasında, bütçenin hazırlık çalışmalarında muhasebe bilgilerinden hiçbir şekilde yararlanılmamaktadır. Bütçe ödenekleri kurumlara pazarlık süreçleri sonunda, bir takım alışkanlıklar ve basit istatistiki yöntemler kullanılarak verilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içine kaydedilmekte ve kurumlar itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilmektedir.

Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulacak, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.¹⁴⁰

6.1.9. Devlet Borçlarının Muhasebe Sistemi Tarafından İzlenebilmesi

Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitirilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da artırmıştır. İç ve dış borçlarımızın alabildiğine büyümesi, son olmuştur.

Kamuoyunun dikkatlerin Devlet borçlarının rakamları üzerine yoğunlaştığı bugünlerde, Devlet Muhasebesinin ürettiği rapor ve cetvellerden, bu borçların tutarını tam ve doğru bir biçimde görmek mümkün değildir. Hazine saymanlıklarının kesin mizanında Devlet borçlarına ilişkin vade yapılarının görünmemesinin yanı sıra gösterilen borç tutarları da sağlıklı değildir. Çağdaş Devletlerde görülmesi imkansız olan bu durum muhasebe sisteminin yetersizliğinin yanı sıra idari kararlardan da kaynaklanmaktadır. Tahakkuk birimi olan Hazine Müsteşarlığındaki borçlanma verilerinin Hazine saymanlıklarına iletilmemesi sonucu çoğunlukla söz konusu sorun ortaya çıkmaktadır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi sistemine geçilmesi ile birlikte bu borçların ve vade yapılarının Devlet hesaplarında görülmemesi ayıbının ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.¹⁴¹

¹⁴⁰ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara: 2001 Ekim, s. 73.

¹⁴¹ Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....”, s.58.

6.1.10. Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin Bilgilerin Muhasebeden Elde Edilmesi

Kesin Hesap Kanunu, literatürde, Devletin hesap verme araçlarından en önemlisidir. Mevcut muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasına destek sağlamakla birlikte bir çok noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucunda elde edilebilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte, gerek taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgiler yardımıyla; gerekse tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği “895- Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı” yardımıyla Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde muhasebeden elde edilecektir.¹⁴²

6.1.11. Vergi Harcamalarının Raporlanabilmesi

Vergi harcamaları, aslında vergiye tabi olması gerekirken Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisnaları ve benzeri uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirin yeniden dağıtılması anlamına da gelen vergi harcamalarının esasında bir Devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde, vergi harcamaları özel durumlar dışında hesaplanmadığından ve raporlanmadığından kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğe zarar veren en önemli uygulamalar arasında yer almaktadır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk adımlar atılmaktadır. Giderler hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü

¹⁴² Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, s.25.

indirim ve iadeler) belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir. Ancak, esnaf muafılığı gibi uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamaları ise yine muhasebe bilgileri ile raporlanamayacaktır. Ancak, uzun dönemde vergiye konu bütün ekonomik faaliyetlerin ölçülmesi ve bundan sonra istisna ve muafiyetlerin muhasebeleştirilmesi suretiyle bütün vergi harcamalarının muhasebeleştirilmesi sağlanabilir.

6.1.12. Analitik Bütçe Sınıflandırması Uygulamasına Temel Teşkil Etmesi

Kökene Fransızca olan analitik kelimesi, Türkçe'ye de geçmiş olup “çözümlemeli, çözümlenmeye dayanan, çözümlerle ilgili, tahlil” anlamlarında kullanılmaktadır.

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, sosyoekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli bütçe kuramları (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır.¹⁴³ Devri Bütçe, Telafi Edici Bütçe, Sıfır Tabanlı Bütçe, Performans Bütçe ve Program Bütçe en çok bilinen bütçe kuramlarıdır. Bu kuramlar, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

1995 yılında başlatılan kamu mali yönetim projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslar arası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. IMF tarafından geliştirilen Devlet Mali İstatistikleri (GFS) esasına dayalı bir sınıflandırmanın bütçe sistemine uyarlanması kararlaştırılmıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri,

¹⁴³ Gülay Coşkun **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000, s.22.

yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 mali yılında bu kurumlarda hem Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) hem de uygulanana gelen bütçe sınıflandırması tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde Analitik Bütçe Sınıflandırması uygulanmıştır. Nihayet 2004 mali yılı bütçe kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹⁴⁴

ABS; gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan Program Bütçe'nin sadece sınıflandırma kısmını değiştirmiştir. ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur.¹⁴⁵

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

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

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır. Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir.

¹⁴⁴ Karaarslan, "Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....", s.59-60.

¹⁴⁵ Bilal Kocabaş, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Mali Kılavuz Dergisi**, no.26 (Ekim 200) 61-72. s.65.

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

1. Harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında,
2. Gelirlerin sınıflandırılmasında,
3. Finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırılmasında, kullanılmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması birbirinin vazgeçilmez bir parçasıdır. Analitik bütçe sınıflandırmasının yukarıda belirtilen sınıflandırmasının tamamına tertip denilmektedir. Hesap planında ise 3 basamaklı bir hesap kodu ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur. Bütçeye ilişkin hesaplarda, hesabın detayı ile analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması, yapılan çalışmalarla üst üste karşılaştırılmıştır. Böylelikle kullanıcılar hem mükerrer veri kaydından kurtarılmakta hem de tertip ve hesapların detayını öğrenmeleri kolaylaştırılmaktadır.

6.2. MALİ RAPORLAMA

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği kapsamındaki mali tablolar, yönetmelikte belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur.

Mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Mali raporların genel olarak amacı, kaynakların dağıtımını hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktır. Mali tablolar, şeffaf ve çağdaş bir yönetim sisteminin gereği olan bilgileri sağlayacaktır.

Mali tablolar kamu idarelerinin;¹⁴⁶

- kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacını nasıl karşıladığını,
- faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumluluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri,
- faaliyetlerindeki performansının, etkinliğinin ve başarısını,
- kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini, gösterir.

2003 yılı sonuna kadar uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmekteydi. Hesap planı raporlamaya uygun değildir. Bilanço, Nakit Akım Tablosu, Faaliyet Sonuçları Tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememektedir.

Eski muhasebe sisteminin yetersizlikleri, raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani “doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir” ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Barış Sipahi ve diğerleri **Devlet Muhasebesi**, Ankara: Nobel Yayın, 2007, ss.283-284.

¹⁴⁷ Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu.....**, s.61.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel idare sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporlar aşağıdaki gibidir;

- Mizan
- Bilanço
- Faaliyet raporu
- Bütçe uygulama sonuçları raporu
- Nakit akım tablosu
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosu
- Giderlerin ekonomik sınıflandırması tablosu
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırması tablosu
- Giderlerin kurumsal sınıflandırması tablosu
- Mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu
- Finansman tablosu,
- İç borç değişim tablosu,
- Dış borç değişim tablosu,
- Borçların kurumsal dağılımı tablosu,
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu,
- Ekonomik ayrıma göre bütçe gelirleri uygulama sonuçları tablosu,
- Ekonomik ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Fonksiyonel ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Kurumsal ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Finansman ayırımına göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu
- Bütçe giderleri ve ödeme emirleri tablosu

Bu sayılan tablolarla birlikte, devlet muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar, birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmıştır.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu.....**, ss.61-62

Mali raporlar ihtiyaca göre haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlanacaktır. Mali raporlar merkezi idare açısından aylık olarak; kapsama dahil diğer idareler için üçer aylık dönemler itibariyle Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından derlenip elektronik ortamda ve basılı olarak izleyen iki ay içinde yayımlanacaktır. Bunun dışında yukarıda anılan Raporların tamamı altı aylık ve yıllık dönemler itibariyle ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmi Gazetede yayımlanacaktır.

Mali tablolar genel yönetim kapsamındaki birimlerin; varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi sağlayacaktır. Mali tablolar kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için en az bir önceki yılın verilerini de içererek, herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanacaktır.¹⁴⁹

6.3. HESAP VERME SORUMLULUĞU

Hesap verme yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; ve yönetimde çağdaşlık ile

¹⁴⁹ Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, ss.32-33.

demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir.

Devlet muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydeder ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel oluşturur. Bu nedenle muhasebe, mali hesap verme sürecinin de temel bir unsurudur. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer enstrümanı konumundadır. Mevcut muhasebe sistemi yukarıda anılan çeşitli nedenlerle bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği sağlam bir temel oluşturulmaktadır.¹⁵⁰

5018 sayılı kanun, sistemin uygulama ve hesap verme sorumluluğunu 8'inci maddeye "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır." hükmünü koyarak ilgili kamu biriminin yöneticilerine yüklemiştir. Bu kavram, yöneticilere görevlerini yerine getirmeleri ve bunlarla ilgili kural ve standartlara uymaları konusunda bir takım sorumluluklar yüklemektedir.¹⁵¹

Hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkanı doğmaktadır.¹⁵²

¹⁵⁰ Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, ss.33-34.

¹⁵¹ Gazioğlu, **Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, s.63.

¹⁵² Necip Polat, "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, sayı: 49 (2003) 65-80. s.71

6.4. MALİ ŞEFFAFLIĞA KATKILARI

Mali şeffaflık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Şeffaflık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir ve anlaşılır olmalı ve hedeflerden sapmalar varsa bunları açıkça göstermelidir. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.¹⁵³

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni devlet muhasebesi sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Genel yönetim sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.
- Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınacak ve raporlanmaya başlanılacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımını tamamen muhasebe tarafından izlenecektir.

¹⁵³ Erkan Karaarslan “Tahakkuk Esaslı Muhasebe.....”, s.17.

- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmaktadır.
- Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecek ve raporlanacaktır.
- Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunmaktadır.
- Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır. Bunun yanı sıra devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir.
- Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında ilgili birimlerin karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapabilmelerine temel oluşturulacaktır.

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde saydamlığa sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlıkta da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur.

Hesap verme yükümlülüğü ve saydamlığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin raporlanması ve saydamlığı da muhasebe sisteminin sorunudur. Sağlam

ve iyi düzenlenmiş bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, saydamlık ve performans ölçümünün esasını oluşturur. Yukarıda ifade edilen nedenlerle devlet muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar kamu idarelerinin ödedikleri vergi ve benzeri fonlarla devleti finanse edenlere karşı olan hesap verme, mali işlemlerinde saydamlık ve performanslarının raporlanması konularındaki yükümlülüklerinin temelini oluşturacaktır.¹⁵⁴

¹⁵⁴ Gülşen, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.....**, ss.34-35-36.

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

Dünyada yaşanan küresel ve teknolojik ilerlemeler toplumsal ihtiyaçların artmasına neden olmuştur. Artan ihtiyaçlar talep edilen kamu hizmetlerinin de hem nicelik hem nitelik itibarıyla artmasını ve çeşitlenmesini ortaya çıkartmış ve kamu yönetim anlayışında önemli değişiklikler yaparak yeniden yapılanmaya gidilmesini zorunlu kılmıştır. Ülkemizde kamu yönetimi reform hareketleri 2000'li yıllardan itibaren hız kazanmıştır.

Devlet muhasebesinin amacı, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutmak ve bunları raporlamaktır. Başka bir ifade ile devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlayarak mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutmak ve bunları raporlamaktır. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsurudur. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır.

Ülkemizde uzun yıllar, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman çıktığı ile ilgilenmeden sadece nakit akımlarını dikkate alan yani nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilmesini esas alan, kapsadığı işlemlerin basit ve yönetilmesi, anlaşılması kolay olan Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi uygulanmaktaydı. Söz konusu devlet muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımlarıyla sınırlı olduğu için devletin mal varlığını, devletin borç ve alacaklarını, tahakkuk etmiş gelir ve giderlerini, girişilen taahhütlerini kaydedip raporlamamaktaydı. Bu durum ülkemizde devlet muhasebe sisteminde mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin tesis edilememesine neden olmuş ve bu sistemin yetersiz kaldığı noktalar göz önünde bulundurularak devlet muhasebe sisteminde reforma gidilmesine ilişkin çalışmalar başlatılmıştır.

Kamu mali yönetiminde yeni bir sayfa açan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte mali sistem yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun yürürlüğe girmesinin ardından Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin oluşturulması için yeniden düzenlemeler yapılmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe sistemlerine ilişkin yönetmelikler çıkarılmış ve bu düzenlemeler ile birlikte devletin tüm birimlerinde ortak bir muhasebe ve raporlama standartları ile ortak hesap planı kullanılmaya başlanarak, devletin bütün faaliyetleri kayıt altına alınmaya başlanmıştır. Yapılan düzenlemelerde Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden tam anlamıyla vazgeçilmemiştir. Bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre, faaliyetler açısından tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. Tahakkuk esasında giderler, bir devlet borcu gerçekleştiğinde, gelirler de tahakkuk ettiğinde kaydedilmektedir. Bu kayıt yöntemiyle devlet, varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili bilgileri tam ve zamanında kayıt altına alabilmektedir. Hem bütçe sonuçları, hem faaliyet sonuçları muhasebe verilerinden elde edilerek gerçek borcun ve gerçek alacağın net olarak görülmesi sağlanmıştır. Yeni muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden biri, nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek yeteneğe sahip olmasıdır.

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturularak 2002 yılı başında tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesi amacıyla 6 kurumda pilot uygulama başlatılmıştır. Pilot uygulamalar sonucunda hazırlanan hesap planının test edilmesinden elde edilen sonuçlar başarılı olmuştur. Yeni muhasebe sisteminin uygulanması ile; uluslararası sınıflandırmalara uygun mali raporlar üretilebildiği, faaliyetlerin tamamının muhasebe sistemi tarafından kayıt altına alınabildiği, yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgi üretilebildiği, devletin varlıklarının kayıt altına alınabildiği, kurumsal bazda muhasebe bilgilerine ulaşılabilindiği görüşmüştür. Pilot uygulamalar sonucunda elde edilen başarılı sonuçlar, genel bütçeli idareler ve katma

bütçeli idarelerde tahakkuk esasına dayalı muhasebe ve raporlama sisteminin uygulanabileceğini göstermiştir.

Türkiye’de devlet muhasebesinde reform çalışmalarına başlanılmadan önce her idare kendine özgü muhasebe sistemleri kullanmaktaydı. Yapılan düzenlemelerle birlikte devlet muhasebe sistemi Tekdüzen muhasebe sistemine uyumlaştırılarak genel idare tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile birleştirilebilir hesap planı hazırlanarak uygulama birliği sağlanmıştır.

Sonuç olarak Türkiye’de devlet muhasebesinde reform niteliği taşıyan nakit esasından tahakkuk esasına geçiş 2004 yılında tamamlanarak uygulamaya konulmuştur. Devlet muhasebesinde uygulama birliği sağlanarak, devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturanlara, karar alan ve geleceğe yönelik tahminde bulunan tüm kullanıcılara başvuracakları sağlam bir veritabanı oluşturulmuştur. Böylelikle Kamuda muhasebe birliğinin sağlanması amaçlanarak Ülkemizde devlet muhasebe sisteminde reform niteliğinde önemli adımlar atılmış ve kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik çerçevesinde kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Akarçay, Vural. **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**. İstanbul: Nilüfer Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Sermet Matbaası, 1980.
- Akdeniz, Gıyas. **Devlet Muhasebesi**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1948.
- Akdeniz, Gıyas. **Türk Devlet Muhasebesinin Islahı**. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1952.
- Akmut, Özdemir. **Türkiye’de Devlet Muhasebesi**. Ankara: Atatürk Üniversitesi Yayınları, 1973.s.14.
- Allen, Richard. ve Tommasi, Daniel. **Managing Public Expenditure; A Reference Book for Transition Countries**, OECD-SIGMA, 2001.
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe, Genel Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.
- Avder, Erdoğan. “Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tekdüzen Hesap Planı“,5 Aralık 2006 <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>
- Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**.Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

Canibano, Leandro. ve Araceli Mora Evaluating. **“The Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: a Study of European Global Players”** *European Accounting Review*, Vol:9, No:3 (2000), 349-369.

Coşkun, Gülay. **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2000.

Çankaya, Fikret. “Uluslar Arası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya,Çin ve Türkiye Karşılaştırması” *Z.K.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt:3, sayı:6 (2007) 127-148.

Çetiner, Ertuğrul. **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2006.

Çetinkaya, Özhan. “**Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, sayı: 46 (2004) 83-98.

Çoşan, M. Hikmet. **Devlet Muhasebesi**, Ankara: Yeni Uğur Matbaası,1980.

Dişli, Mustafa. **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2004.

Dişli, Mustafa. ve diğerleri. **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Nisan 2006.

Donavan, Cecil W. “The Role of The International Federation of Accountants in Education” *Irish Accounting Review*, vi:4, no:2 (1997)

Durmuş, Ahmet Hayri. ve Mehmet Emin Arat. **İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi**. İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2004.

Dünya Bankası. **Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi**. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001.

Fritz, Susanne ve Christina Lammle. **The International Harmonisation Process Accounting Standarts**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Linköping Universitet: International MasterProgram Starategy and Culture, 2003.

Gazioğlu, Pelin. **Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması**. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, 2007.

“Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, T.C. Resmi Gazete (25839, 8 Haziran 2005)

Giray, Adil. **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**. Ankara: Gazi Kitabevi, 1997.

“Government Finance Statistics Manual 2001”, 19.12.2001
<http://imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>,

Gökçen, Gürbüz. **Devlet Muhasebesi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.

Gül, Engin. **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**. Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi, 2008.

Gülşen, Hamdi. ve diğerkleri. **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Mahalli İdareler İçin)**. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, 2006.

Güngör, A. Azmi. **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1981.

Güvemli, Oktay. **Muhasebe Tarihi**. İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını, 1995.

Handbook of International Public Sector Accounting Standards, www.ifac.org

Karaarslan, Erkan. **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**. Ankara: TÜRMOB Yayınları, Kasım 2005.

Karaarslan, Erkan. ve diğerkleri. **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını,2007.

Karaarslan, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi ile Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar” **Güncel Mevzuat Dergisi**, no:1 (Ocak 2006) 34-70.

Karaarslan, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık” **Mali Kılavuz Dergisi**, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, sayı:15 (Ocak-Mart 2002) 5-18.

Karaarslan, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri.” **Mali Kılavuz Dergisi**, no:17 (Temmuz 2002) 108-120.

Karaarslan, Erkan. “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni“ **Sayıştay Dergisi**, no:54 (Temmuz – Eylül 2004) 37-75.

Karaca, Nevra. **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri**. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, 2003.

Kerimoğlu, Baki. “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları” **Mali Kılavuz Dergisi**, no:17 (Temmuz 2002) 87-102.

Kerimoğlu, Baki. “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı” **Mali Kılavuz Dergisi**, no:1 (Nisan 1998) 11-16.

Kızılkaya, Eyüp. “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları” **Mali Kılavuz Dergisi**, no:25 (Temmuz- 2004)

Kızılkaya, Eyüp. “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu” **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı:27 (Ocak-Mart 2005) 78-87.

Kızılkaya, Eyüp. “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları” **Mali Kılavuz Dergisi**, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları,0 sayı:17 (Temmuz-Eylül 2002) 102-109.

Kocabaş, Bilal. “Analitik Bütçe Sınıflandırması” **Mali Kılavuz Dergisi**, no:26 (Ekim 2004) 61-72.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara: Ekim 2001.

“Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, T.C. 3.Mükerrer Sayılı Resmi Gazete (26392, 30 Aralık 2006)

Montesimos, Vicente. ve Jose M. Vela Bargues. **Bases of Accounting in Governmental Accounting Systems in Spain**. IFAC Public Sector Committee,1996.

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, T.C. Resmi Gazete (21447, 26 Aralık 1992)

Öner, Erdoğan. **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare**. Ankara: T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005.

Örten, Remzi. ve Aydın Karapınar. **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi, Eylül 2007.

Örten, Remzi. **Tek Düzen Hesap Planı ve Hesapların Açıklanması**. Ankara: Gazi Kitabevi, Mayıs 2003.

Öz, Ahmet Emre. **Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, 2007.

Polat, Necip. "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği".
Sayıştay Dergisi, sayı: 49 (2003) 65-80.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

Sipahi, Barış. ve diğerleri. **Devlet Muhasebesi**. Ankara: Nobel Yayın, 2007.

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı. **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT: 2517. ÖİK: 535 Ankara: DPT, 2000.

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**. Ankara: Mayıs 2003.

Turan, Aslı. **Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS**. Ankara: TMSK Yayınları-2, 2007.

Udin, Salim. "Global Harmonization of Accounting standarts" **The Cost and Managment**, (May- June 2005) 17-23.

Unur, Kamil. ve İçöz, Orhan. "Turizm Uydu Hesapları". **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, cilt 6, sayı:1 (2004) 304-325.

Yıldırım, Zuhâl. ve Özhan Çetinkaya. **Devlet Muhasebesi**. Bursa: Ekin Kitabevi, 2006.

Yıldız, Fehmi. “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi –Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz 2002) 64-70.

Yükçü, Süleyman. **Maliyet Muhasebesi, Yönetim Açısından**. İzmir: Vizyon Eğitim ve Danışmanlık Ltd. Şti., 1999.

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, T.C. Resmi Gazete (25326, 24 Aralık 2003)