

TC
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI
YÖNETİM ORGANİZASYON BİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYEDEKİ
TARİHSEL GELİŞİMİ VE TAHAKKUK ESASLI
DEVLET MUHASEBESİNİN KARŞILAŞTIRMALI
OLARAK ANALİZİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Tezi Hazırlayan: **Ayhan Güven DEMİRCİ**

İstanbul, 2015

TC
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI
YÖNETİM ORGANİZASYON BİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYEDEKİ
TARİHSEL GELİŞİMİ VE TAHAKKUK ESASLI
DEVLET MUHASEBESİNİN KARŞILAŞTIRMALI
OLARAK ANALİZİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Tezi Hazırlayan:

Ayhan Güven DEMİRCİ

Öğrenci No:

120744012

Danışman:

Prof. Dr. Mehmet YÜCE

İstanbul, 2015

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Devlet Muhasebesinin Türkiye deki Tarihsel Gelişimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 09 / 09 / 2015



Ayhan Güven DEMİRCİ

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

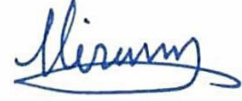
09/09/2015

Enstitümüz *İşletme Yönetimi* Anabilim dalı *Yönetim Organizasyon* Programı yüksek lisans öğrencilerinden 120744012 numaralı *Ayhan Güven DEMİRCİ*'nin "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Devlet Muhasebesinin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 01.09.2015 tarih ve 2015/35 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (60) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~ayrıcılığı/oybirliği~~ ile ~~Kabul/Red veya Düzeltme~~ kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.



DANIŞMAN
PROF. DR. MEHMET YÜCE
(ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ)



ÜYE
PROF.DR. FİLİZ GİRAY
(ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ)



ÜYE
PROF.DR. MEHMET FİKRET GEZGİN
(BEYKENT ÜNİVERSİTESİ)

Adı ve Soyadı : Ayhan Güven DEMİRCİ
Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet Yüce
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans/Tez,2015
Alanı : Yönetim Organizasyon
Anahtar Kelimeler : Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Devlet
Muhasebesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Mali
Şeffaflık ve Hesap verebilirlik, Stratejik planlama

ÖZ

DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYEDEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ VE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK ANALİZİ

Bu çalışmada ülkemizde, geçmişten günümüze kadar devlet muhasebesi alanındaki yaşanan gelişmeler, uygulanan yöntemler, Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminden Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemine geçiş aşaması ve bu sistemin sağlayacağı faydaları karşılaştırmalı olarak analiz ederek bilgi verilmiştir. Ülkemizde uzun bir süre nakit esaslı devlet muhasebe sistemi kullanılmıştır. Bu sistem geçmiş yıllarda ilgililerin kamu mali yönetimindeki bilgi gereksinimlerini karşılamakta yeterliydi. Zaman geçtikçe kamunun hizmet sahalarının büyümesi bu sistemi yetersiz hale getirmiştir. Kamu idarelerinde muhasebe açısından birlik bulunmaması, idareler arasında karşılaştırma yapma imkânını da ortadan kaldırmıştır.

Yukarıda sözü edildiği gibi birçok hususta yetersiz kalan nakit esaslı devlet muhasebe sistemini yeniden yapılandırma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, ilk çalışmalarına 1995 yılında başlanan ve tüm hükümleriyle 2006 yılında uygulamaya giren 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu mali yönetim sahasında devrim niteliğinde değişiklikler yapmıştır. Bu değişikliklerle; mali yıl sonunda düzenlenen mali raporların alınarak devletin mali konumunu ilgililere sunulabilmesi, söz konusu tabloların yorumlanarak analiz edilebilmesi, hesap verilebilirlik ve mali şeffaflık, stratejik planlama, gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bu sistem kamu imkânlarını kullanma salahiyetine sahip yöneticilerin, devletin mali sistemiyle ilgili sağlıklı karar vermelerini sağlamıştır.

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin bırakılarak tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçmek, kamu mali yönetiminde yapılan reform çalışmalarının merkezinde bulunmaktadır. Nedeni ise yeni muhasebe sistemi kamunun bütün mali faaliyetlerini kaydetmek ve raporlama kabiliyetine sahip bir sistem olmasıdır. Devletin bütün mali faaliyetlerini kaydetmekteki ana hedef ise; söz konusu işlemlerin kayıt dışında bırakılmasının önüne geçilmesi ve gerçekleştirilen faaliyetlerin reel maliyetlerine göre muhasebe kaydına alınmasıdır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi Devlette, muhasebeden beklenen hedefleri karşılayan bir sisteme dönüşmüştür.

Name and Surname : Ayhan Güven DEMİRCİ
Advisor : Prof. Dr. Mehmet Yüce
Type and Date : Graduate/Thesis, 2015
Scope : Management Organization
Keywords : Governmental Accounting, Accrual Based
Governmental Accounting, Cash Based Governmental,
Accounting, Financial Transparency,
Accountability, Strategical Budgeting

ABSTRACT

ACCOUNTING STATE HISTORICAL DEVELOPMENT IN TURKEY AND COMPARATIVE ANALYSIS OF THE GOVERNMENT ACCOUNTING

In this study, progress in governmental accounting from past to present, methods, the transitional stage from Cash Based Governmental Accounting to Accrual Based Governmental Accounting and the benefits of this system are explained comparatively. In our country, Cash Based Governmental Accounting was used for a long time. This system was enough to meet the information needs of those concerned in public finance management in the past. As time passed by, the developments in public service made this system insufficient. The fact that there is no unity in public administration in terms of accountancy removed the opportunity of making comparison between administrations.

As mentioned above, Cash Based Governmental Accounting which was insufficient in many cases needed reorganization. For this reason, Public Finance Management and Control Law the 5018 whose studies first started in 1995 and which entered into application with its all provisions in 2006, has made great revisions in public management. Thanks to these alterations, it has been possible to submit the financial situation of the government with the financial reports in the end of a fiscal year, analyze the subjected charts and accountability, financial transparency and strategical budgeting are recognized. Moreover, the system administrators have the competence to use the public facilities has led them to make healthy decisions about the state of the financial system .

Transition from the Cash Based Governmental Accounting to the Accrual Based Governmental Accounting is in the center of the reformation studies made in public finance management. The reason is that the new accounting system to record all financial activities of the public and is a system with reporting capabilities. The main aim of recording of all financial activities of government is to prevent subjected transactions from being unrecorded and enter these activities into accounting record according to their real cost. Accrual Based Governmental Accounting has turned into a system which meets the expectations of accountancy.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	Sayfa No. i
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

1.DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI.....	6
1.1. Devlet Muhasebesi Tanımları.....	6
1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı.....	7
1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı.....	8
1.4. Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	11
1.5. Devlet Muhasebesinin Önemi.....	13
1.6. Devlet Muhasebesinin Önem Kazanmasında Etkili Olan Unsurlar.....	14
1.6.1. Devlet Kavramı ve Anlayışındaki Değişmeler.....	14
1.6.2. Üretilen Mal ve Hizmetlerin Niteliğindeki Değişmeler.....	16
1.6.3. Kamu Ekonomisindeki Değişmeler.....	17
1.6.4. Devlet Bütçe Sistemlerindeki Değişmeler.....	17
2. DEVLET MUHASEBESİNİN TEMEL KAVRAMLARI.....	18
2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	19
2.2. Kişilik Kavramı.....	19
2.3. Süreklilik Kavramı.....	20
2.4. Dönemsellik Kavramı.....	21
2.5. Parayla Ölçülme Kavramı.....	21
2.6. Maliyet Esası Kavramı.....	22
2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.....	23
2.8. Tutarlılık Kavramı.....	23
2.9. Tam Açıklama Kavramı.....	24

2.10. İhtiyatlılık Kavramı.....	24
2.11. Önemlilik Kavramı.....	25
2.12. Özün Önceliği Kavramı.....	26
3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ.....	26
3.1. Kameral Muhasebe Sistemi.....	27
3.1.1. Eski (basit) Kameral Muhasebe Sistemi.....	27
3.1.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi.....	29
3.2. Schneider Muhasebe Sistemi.....	29
3.3. Constante Muhasebe Sistemi.....	33
3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi.....	35
4. DEVLET MUHASEBESİ YAKLAŞIMLARI.....	38
4.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı.....	39
4.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı.....	40
5. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT YÖNTEMLERİ.....	41
5.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	42
5.2. Taahhüt Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	45
5.3. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	46
5.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	47
5.5. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	47
6. DEVLET MUHASEBESİNDE HESAPLARIN KAPATILMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER.....	49
6.1. Jestiyon Yöntemi.....	50
6.2. Egzersiz Yöntemi.....	51
7. DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER.....	53
7.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993(SNA93).....	53
7.2. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001).....	53
7.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995(ESA 95).....	54
7.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi(IFAC-PS).....	54

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBESİ

1.TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARININ	
TARİHSEL GELİŞİMİ.....	56
1.1. Osmanlı Dönemi Devlet Muhasebesi.....	56
1.2. Cumhuriyet Dönemi Devlet Muhasebesi Uygulamaları.....	58
1.2.1. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Dönemindeki	
Gelişmeler.....	58
1.2.2. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Reform Hazırlık Süreci.....	60
1.2.3. 5018 Sayılı Kanun Sonrası Dönem.....	61
1.2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun	
Öngördüğü Devlet Muhasebesi Sistemi.....	62
1.2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu	
Çerçevesinde Yapılan Düzenlemeler.....	63
1.2.5.1. Muhasebe Sistemi.....	64
1.2.5.2. Muhasebe İşlemlerinin Kayıt Zamanı.....	64
1.2.5.3. Bütçe Gelir ve Giderleri.....	65
1.2.5.4. Mali İstatistikler.....	65
1.2.5.5. Muhasebe Hizmetleri ve Muhasebe Yetkilileri.....	66
1.2.5.6. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.....	67
1.2.5.7. Muhasebat Genel Müdürlüğünün Yeni Kamu Mali	
Yönetim Sistemi İçindeki Rolü.....	68
2. TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBE UYGULAMALARI.....	70
2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol	
Kanunundan Önceki Durum.....	71
2.1.1. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları.....	72
2.1.2. Genel Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları.....	73
2.1.2.1. 2004 Öncesi Dönem(Esas Olarak Nakit Esasına Dayanan	
Muhasebe Sistemi).....	73
2.1.2.2. 2004 sonrası Dönem(Tahakkuk Esasına	
Dayanan Muhasebe Sistemi).....	73

2.1.3. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları.....	74
2.1.4. Fonlarda Muhasebe Uygulamaları.....	75
2.1.5. Belediyelerde Muhasebe Uygulamaları.....	75
2.1.6. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulamaları.....	75
2.1.7. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları.....	76
2.1.8. Köylerde Muhasebe Uygulamaları.....	76
3. TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN SORUNLARI	
VE DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ.....	77
3.1. Kamuda Muhasebe Birliğinin Olmaması.....	77
3.2. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Dar Olması.....	77
3.3. Devlet Muhasebe Sisteminde Süreklilik Olmaması.....	78
3.4. Devlet Muhasebe Sisteminin Nakit Esasına Dayanıyor olması.....	78
3.5. Devlet Muhasebe Sisteminin Bütçe Odaklı Olması.....	79
3.6. Hesaplarının Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Olmaması.....	79
3.7. Devlet Muhasebe Sisteminin Mali Raporlamaya Uygun Olmaması.....	79
3.8. Devletin Mal Varlığının İzlenememesi.....	80
3.9. Devlet Borçlarının Muhasebe Kayıtlarında Sağlıklı Biçimde İzlenememesi.....	80
3.10. Muhasebe Bilgilerinden ‘‘Kesin Hesap Kanun Tasarısı’’nın Elde Edilememesi.....	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİNİN ANALİZİ

1.TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ	
YENİLİKLER.....	81
1.1. Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır.....	81
1.2.Tüm Devlet Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır.....	81
1.3. Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır.....	82
1.4. Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması ile Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programının Hazırlanmasına Destek Sağlamak....	82
1.5. Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanacaktır.....	83

1.6. Kesin Hesap Kanunu Tasarısına ilişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir.....	84
1.7. Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir.....	84
1.8. Analitik Bütçe Sınıflandırılmasının Uygulanmasına Temel Teşkil Etmektedir.....	85
1.9. Hesap Verebilirliğin Güçlendirilmesi.....	86
1.10. Denetimin İşlevini Güçlendirmesi.....	86
1.11. Kurumsal Muhasebe Sistemine Geçilmektedir.....	87
2.TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI ARASINDAKİ FARKLAR.....	88
2.1.Nakit Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı.....	88
2.2.Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı.....	89
2.3.Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde Yer Alan Hesaplara Karşılık Gelen Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Hesapları.....	90
3.TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR.....	94
3.1. Alınan Çekler Hesabının Kayıt Yöntemi Değiştirilmiştir.....	94
3.2. Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesaplar Ayrılmıştır.....	95
3.3. Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır.....	96
3.4. Avans ve Kredi Hesapları.....	97
3.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar Kullanılmıştır.....	98
3.6. Sayım Noksanlarının ve Sayım Fazlalarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır.....	101
3.7. Maddi Duran Varlıkların Kaydı, Amortismanı ve Değerlemesi.....	102
3.8. Bütçeleştirilmiş Borçlar.....	103
3.9. Emanetler Hesabı.....	104
3.10.Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlanmıştır.....	105
3.11.Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlanmıştır.....	106
3.12.Gönderme Talimatları Muhasebe Sistemine Kaydedilmiştir.....	106

3.13. Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınmıştır.....	106
3.14. Yılsonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılmıştır.....	107
4. DEVLET MUHASEBESİNDE RAPORLAMA VE DEVLET MUHASEBESİ İLE HESAP VERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİ.	107
4.1. Devlet Muhasebesinde Raporlama.....	107
4.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	109
4.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Şeffaflığa Katkıları.....	110
4.4. Devlet Muhasebesi İle Orta Vadeli Harcama Programı Arasındaki İlişki.....	111
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA	118

ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ

Şekil, Tablo No:	Sayfa No.
Şekil 1. Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması.....	11
Şekil 2. Kasa Defteri.....	28
Şekil 3. Gelir-Gider Ayrıntı Defterinde Gelir Kaydı.....	29
Şekil 4. Yevmiye Defteri (Sol sayfa).....	30
Şekil 5. Yevmiye Defteri (Sağ sayfa).....	30
Şekil 6. Gelir (Sol sayfa).....	31
Şekil 7. Gider (Sağ sayfa).....	32
Şekil 8. Kasa Defteri.....	34
Şekil 9. Devlet Muhasebe Sisteminin Gelişimi.....	42
Şekil:10 Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	86
Tablo 1. Nakit esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesapların karşılığında tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar.....	91

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
AB	: Avrupa Birliği / European Union
AÜ	: Atatürk Üniversitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	: Birleşmiş Milletler / United Nations
C	: Cilt
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DSİ	: Devlet Su İşleri
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ES	: Emekli Sandığı
ESA95	: Avrupa Hesap Sistemi 1995/ European System of Accounts 1995
EUROSTAT	: Avrupa İstatistik Ofisi/ Eurostat
EÜ	: Erciyes Üniversitesi
GÜ	: Gazi Üniversitesi
GFSM2001	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001
IPSAS	: Uluslararası kamu sektörü sayma standartları/ International standards of public sector counting
IMF	: Uluslararası Para Fonu/ International Monetary Fund
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu/ International Federation of Accountants
IFAC-PS Standarts	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları/ International Federation of Accountants Public Sector
IBRD	: Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası/ International Bank for Reconstruction and Development

İÜ	: İstanbul Üniversitesi
KİT	: Kamu İktisadi Teşkilatı
MTA	: Maden Teknik Arama
M	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı/ Economic Cooperation And Development Agency
RTÜK	: Radyo Televizyon Üst Kurulu
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SDÜ	: Süleyman Demirel Üniversitesi
S.	: Sayı
s	: Sayfa
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SHÇEK	: Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu
SNA93	: Ulusal Hesaplar Sistemi/ National Accounts System
\$	: Dolar/ Dollar
TTK	: Türk Tarih Kurumu
TRT	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TODAİ	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel Teknolojik Araştırma Kurumu
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve benzeri
WB	: Dünya Bankası/ World Bank
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurumu
YYLT	: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

GİRİŞ

- **Çalışma Konusunun Seçimi:** Devlet muhasebesi, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerin mali nitelikte ve para ile ifade edilen mali olayların kayıt altına alınması, kaydedilen bilgilerin mali raporlar şeklinde sunulması ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin bütünüdür. Uzun süren araştırmalarım sonucunda seçici davranarak bu konuyu seçtim. Bu çalışmada, “Kamu Mali Yönetim Reformunun, en önemli basamağı olduğu halde en az önem verilen Devlet Muhasebesi konu edilecektir. Bu konuyu seçmemin nedenleri, öncelikle kendi mesleğimle doğrudan bağlantılı bir konu olması ve Devlet bir aile olarak düşünülürse, nasıl ki bir ailenin gelir ve gideri doğru bir şekilde düzenlenmezse ekonomik sıkıntı çeker. Devletinde gelir ve giderleri sağlıklı bir şekilde kayıt altına alınmazsa ekonomik dar boğaza düşmesi içten bile değildir. Bu nedenle, dünyada para ne kadar önemli ise onu düzenli bir şekilde kaydetmek ve ona göre harcama yapmakta o derece önemlidir. Bu nedenle, Devlet muhasebesine gereken önemin verilmesine dikkat çekmek istedim.

- **Çalışmanın Amacı ve Hedefleri:** Bu çalışmada, Devlet Muhasebesinin önemi, kapsamının büyüklüğü, reform gereksinimi, nakit esaslı muhasebe ile tahakkuk esaslı muhasebenin karşılaştırılması ve aralarındaki farklar, ortaya konulmaya çalışılmış. Devlet muhasebesinde raporlama, hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve orta vadeli harcama programı arasındaki ilişkiler gibi birçok konunun aydınlatılması amaçlanmıştır.

Çalışma Devlet Muhasebesi Kavramını değerlendirerek, Ülkemizde uygulanan değişik sistemlerin incelenmesi ve en son gelinen aşamanın karşılaştırmalı olarak analiz edilmesidir. Tahakkuk esaslı Devlet muhasebe sistemi ile Nakit esaslı Devlet muhasebe sisteminin ülkemizdeki uygulamaları, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin eksik kaldığı durumlar, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş nedenleri ve avantajları, ülkemizdeki uygulamaları yapısı işleyişi ve bu uygulamaların sonuçları anlatılmaya çalışılmıştır.

Gelişmiş ülkelerde devlet muhasebesi konusunda ilerlemeler izlenmeli ve Türkiye ye uyarlanabilecek konular zamanında alınmalıdır. Kamuya ait mali

istatistiklerinden faydalananlara politika oluşturulurken yada kararlar alırken, tahminlerde bulunulurken, yararlanacakları sağlıklı bir bilgi kaynağı oluşturulmalıdır.

- **Çalışmanın Önemi:** Devlet Muhasebesi, borç idaresi, denetim, nakit yönetimi, iç kontrol, bütçeleme, mali yönetimin birer unsurlarıdır. Ne yazık ki yapılan uygulamalarda bu unsurlardan bütçelemenin çok önemsendiği, diğer unsurların ise pek önemsenmediği dikkat çekmektedir. Oysa mali yönetimin bütün unsurları tam olarak çalıştırılmadıkça, mali şeffaflıktan ve hesap vermekten, denetimden söz edilemez. Bu durum ülke yönetiminden sorumlu olanlara karşı güvensizliğe neden olur.

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetimin içinde kilit bir noktada bulunmaktadır. Nedeni ise işlevsel bir kamu mali sistemi için zamanında, doğru, tutarlı, anlaşılır bilgileri ancak, muhasebeden elde edilebilmesidir. Kamu yönetimi reform faaliyetleri içerisinde gerçekleştirilen, devlet muhasebesinin yeniden yapılandırılması süreci kamu mali yönetim sisteminin işlevinin artırılması, bu sayede daha iyi kamu hizmet sunma hususunda büyük bir önem arz etmektedir.

Devletin sunmuş olduğu hizmetlerin çeşitliliği her geçen gün artması, bunlara karşın yapılan masraflarında büyümesine sebep olmaktadır. Bu sebepten dolayı doğru, güvenilir ve zamanında elde edilebilen mali bilgilere ihtiyaçlar sürekli artarak devam etmektedir. Söz konusu mali verileri de elde etme ve ilgililere sunma konusunda en önemli bilgi kaynağı da devlet muhasebesidir. Devlet muhasebesi, kamu yöneticilerinin doğru, zamanında ve etkili kararlar vermelerini sağlarken, bir yandan da kamu yöneticilerinin hesap verme görevlerini gerçekleştirirken de önemli bir görev üstlenir. Ekonomiye yön veren kamu yöneticilerinin yanı sıra diğer ilgililerin devletin yapmış olduğu çalışmaların neticelerinden bilgi sahibi olmak istedikleri için, devlet muhasebesinde hesap verilebilirliğin, şeffaflığın ve denetimin tamamen uygulanması gerekmektedir.

- **Çalışmanın Planı:** Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde; devlet muhasebesinin kavramsal çerçevesi oturtulmuş, devlet muhasebesinin genel özellikleri, tanımı, bu başlıkla birlikte değişik araştırmacıların yapmış olduğu tarifler

ortaya konulmuş, devlet muhasebesi bütün özellikleriyle açıklanmış, amacı, kapsamı, yaklaşımları sayılmış, devlet muhasebesi kayıt yöntemleri açıklanarak devlet muhasebesinin içeriği anlatılmaya çalışılmış ve temel kavramlar açısından devlet muhasebesi anlatılmış, devlet muhasebesi sistemleri ve dünyada yaşanan gelişmeler anlatılmıştır. İkinci bölümde; Türkiye de devlet muhasebesi uygulamaları anlatılmış ve devlet muhasebesinin tarihçesi anlatılmıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun zamanla kaldığı yetersizliği ve devlet muhasebesinin reform gereksinimleri anlatılmıştır. 5018 Sayılı kanunla yapılan yeni düzenlemeler, 5018 Sayılı Kanundan önceki muhasebe uygulamaları ve devlet muhasebesinin sorunları anlatılmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde; Nakit esaslı devlet muhasebesinin eksik yönleri, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine neden geçildiğinin ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin neler getirdiği, aralarındaki farklar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile getirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi; yapılan mevzuat çalışmaları ile beraber ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır. Devlet muhasebesinde yeni düzenlemelerden sonra, raporlama ve devlet muhasebesi ile hesap verme sorumluluğu şeffaflık ve orta vadeli harcama programı arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır.

- **Kullanılan Metot ve Teknikler:** Bu çalışma teorik bir nitelik taşımaktadır. Kullanılan yöntem mevzuat, araştırma, literatür taraması, neticesinde tespit edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve açıklanması şeklindedir. Tarihsel metottan yararlanılmış çünkü, araştırma yaptığımız kaynağın verdiği bilgilerin iç tenkit ve dış tenkit yöntemleri ile incelenmiş ve kabule şayan olup olmadığı ispat kudreti bulunup bulunmadığı araştırıldıktan sonra yararlanılmıştır. Kaynak taraması yapılmış, konu hakkında yazılmış makale kitap ve internet kaynakları araştırılmış. Ayrıca literatür incelenmesinden de yararlanılmıştır. Çünkü, kaynakların akademik olmayan belgelerden değil akademik yayınlardan oluşmasına özen gösterilmiştir. Problemin sınırlandırılmasına ve tanımlanmasına yardımcı bulunmak, araştırmayı tarihi bir çerçeveye yerleştirmek. Araştırmada istenmeyen tekrarları engellemek, elverişli metot ve ölçülerin seçilmesinde yardımcı olmak bilgilerin daha önceki bilgiyle bağ kurulmasına yardımcı olmak ve araştırmalara imkân tanımak maksadıyla bu yöntem kullanılmıştır. Ayrıca tezi hazırlayanın mesleki tecrübe, gözlem ve deneyimleri, saptamaları sonucundaki elde edilen bilgilere de yer verilmiştir.

- **Karşılaşılan Zorluklar ve Sınırlamalar:** İlk defa tez yazdığım için tez yazım kurallarının tek tek öğrenmek ve uygulamak, zaman aldı. Tez yazarken kendi hayatımızda zaman ayırdığımız birçok faaliyetten fedakârlık yapmak zorunda kalıdım. Hem işte çalışıp hem yazmaya çalışmak beni gerçekten yordu. Tezimin konusu hakkında fazla kaynak bulmakta zorlandım. Bulunulan ildeki üniversite ve il kütüphanelerinde kaynakların yetersiz olması, değişik illerde araştırma yapılması zorunluluğu getirmiştir. Genel olarak çalışmada, Türkiye’de basılan kaynaklardan faydalanılmıştır. Bu durum konuyu derinlemesine incelemeyi oldukça zorlaştırdı. Bu sebeple sınırlı kaynaktan faydalanarak tezimi yazdım. Tezimi daha çok Türkiye Cumhuriyeti devleti kuruluşundan, günümüze gelene kadar, devlet muhasebesini araştırarak, zaman ve yer olarak sınırlandırdım.

- **Kısıtlamalar:** Tezi hazırlamak için belli bir zaman sınırlaması olduğu için tezimi daha çok Türkiye ile sınırlı tutmak zorunda kaldım. Dünyada yaşanan gelişmelere biraz daha fazla değinmek isterdim.

- **Varsayımlar:** Devlet Muhasebesi Kamu Mali Yönetiminin temel taşıdır. Bir ülkenin gelir ve giderleri ne kadar iyi ve ayrıntılı tutulursa o derece ayrıntılı mali rapor elde edilir. Dünyada ülkelerin gelişmişlik düzeyini ekonomilerinin üstünlüğü ile ölçülür. Bir ülkede likiditenin nasıl, nereden, ne kadar geldiği ve nereye ne kadar, nasıl harcadığı ayrıntılı olarak bilinirse ona göre vergi kaçakçılığının ve gereksiz harcamaların önüne geçilir. Zamanında tedbirler alınır ve ekonomik krizlerin önüne geçilir. Bu sayılanlarda sağlıklı ve kendini sürekli yenileyen bir muhasebe sistemi ile mümkün olur. Kendini uluslararası gelişmelere göre değiştirmiş bir muhasebe ve bunun sonucunda oluşan raporlama sistemi, ülkeyi yöneten siyasi iktidarın yürüttüğü mali politikanın şimdiki ve gelecekteki tesirleri hakkında en güvenilir referans kaynağıdır.

Ülkemizde yapılan mali reform sonucunda, devlet muhasebesi ekonomik krizlere sebep olan mali riskleri vaktinde, net bir şekilde gösterme gücüne kavuşmuş ve uluslararası standartlarda gelişimini devam ettirecektir. Bu gelişmelerin en önemli nedeni de devletin mevcut bütün mali kaynakların ve işlemlerin denetlemesi ve doğru raporlar üreterek etkili kararlar almak arzusunda olmasıdır. Devlet muhasebesi aslında bir bilgi sistemi olduğundan dolayı, milli ekonominin ve kamu ekonomisinin

planlanması aşamasında karşılaştırılabilir, gerçek, anlamlı ve zamanlı mali bilgiler üretebilmelidir. Yani yeni kurulacak muhasebe sistemi kullanıcıların ihtiyacı olan verileri sağlayacak özellikler taşınmalıdır. Ayrıca bütçe ve faaliyet sonuçları muhasebeden alınan bilgilerden sağlanarak borç ve alacağın sağlıklı ve doğru bir şekilde elde edilebilmesi sağlanmalıdır.

Öyle bir muhasebe sistemi kurulmalı ki kamuya ait tüm mali iş ve işlemleri kapsamalı, devlete ait tüm varlıkları, borç ve alacaklarını kaydetmeli ve raporlamalıdır. Devlette muhasebe birliği gerçekleştirilmeli şeffaflık ve hesap verilebilirlik unsurlarına geçerlilik kazandırılmalı bunun sonucunda da kamu yönetimine karşı güven çoğalır ve kamu kaynaklarının kullanmada verimlilik ve işlerlik gerçekleşeceği düşünülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

1-DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

Devlet muhasebesinin tanımlamadan önce devletin tanımını yapmakta fayda vardır. Devlet; toplum ve onu oluşturan fertlerin, güvenlik, sağlık, eğitim, adalet gibi temel kamu hizmetleri başta olmak üzere, refah ve mutluluk içerisinde yaşamasını sağlayacak her türlü ihtiyacını temin etmek üzere kurulmuş teşkilatlanmadır. Kamu hizmetleri merkezi ve yerel yönetimler tarafından yerine getirilmektedir.

Toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılama görevi, kamu harcamalarını zorunlu kılmaktadır. Devlet bu harcamaları karşılamak için belirli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu harcamaları finanse etmek için ise gelir elde eder. Bu elde etmiş olduğu gelirleri ve yapmış olduğu kamu giderlerini kaydedip bu hizmetlerin maliyetlerini tespit ederek verimliliği ölçmeli ve rasyonel bir şekilde çalışıp çalışılmadığını tespit etmeli ve raporlanması gerekmektedir. Tüm bu çalışmalarda devlet muhasebesi vasıtasıyla yerine getirilmektedir.

1.1. Devlet Muhasebesi Tanımları

Devlet muhasebesi, ekonominin içinde bulunan herkesi alakadar eden devletin gerçekleştirdiği işlerle ilgili varyetlerin kıymetlerini belirtip kayıt altına alan, bu bilgi ilerden periyodik olarak değerlendirme ve denetlemeye uygun raporlar üretmek sonuç elde eden bir hesap metodudur.¹ Başka bir ifadeyle devlet muhasebesi; devletin yürüttüğü çalışmalarla ilgili ortaya çıkan iktisadi özellikteki ilgili verilerin, bir araya getirilmesi, kayıt altına alınması, bölümlendirilmesi ve incelenip değerlendirilmesi yoluyla, ilgili gerçek ve tüzel kişilere, kurum ve kuruluşlara raporlar şeklinde veri sağlayan bir bilgi yöntemidir.²

Devlet muhasebesinin bütçe ve yasalara uygunluğunu da dikkate alarak yapılan tanıma göre ise devlet muhasebesi, devlet otoritesi ile yönetilen tüm kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde,

¹ K. Bulutoğlu - E. Kurtuluş, Bütçe ve Kamu Harcamaları, İstanbul, 1981, s.193

² E. Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni,” Sayıştay Dergisi, Sayı(S.)54, Ankara, 2004, s.37

kanunların belirlediği kıstaslara göre yapılıp yapılmadığının kontrolünü yapan, devletin hayata geçirdiği görevlerinin devlet ekonomisine maliyetini hesaplayan geleceğe yönelik kararların alınabilmesinde idareye yardımcı olan muhasebe sistemidir.¹ Muhasebe genel manada, iktisadi özellikteki faaliyetlerin milli para türünden kayıt altına alınması, bölümlendirilmesi, rapor haline dönüştürülmesi ve bunların değerlendirilmesi sanatıdır.²

Bu bilgilerden hareketle devlet muhasebesini aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür. Devletin ulusal parayla tanımlanan, bütünüyle ya da bir kısmıyla mali özellikteki yapmış olduğu etkinliklerinin, mal varlığının, görevlerinin maddi duran varlıklarının ve bu değerlerde meydana gelen değişikliklerin izlenmesi, toplanması, kayıt altına alınması, bölümlendirilmesi, analiz edilmesi, değerlendirilmesi, ilgililere rapor olarak sunulması şeklinde ifade edilebilir.

1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı

Devlete ait muhasebe gayri safi milli gelir, büyüme miktarı, vb. milli ölçütlerin mühim bir kesimini meydana getirir. Söz konusu ölçütler için temel oluşturur. Devlet kuracağı kapsamlı ve sağlıklı muhasebe sistemi, milli ekonominin tamamını içine alan ve bu ölçütlerin gerçek ve güvenilen biçimde hesaplanmasını temin eder.

Devlet muhasebesinin ana gayesi devlet ve devlete bağlı diğer kurumların bir takvim yılı içinde yapmış oldukları faaliyetleri sonuçlarının bütçelenmiş gider ve gelirlere uygunluk denetimini gerçekleştirmektir. Devlet muhasebesi söz konusu amaca yönelik olarak bir mali yıl içinde ortaya çıkan gelir ve giderleri doğru bir şekilde belirler, faaliyet sonuçlarını rapor olarak sonuçlandırır.³

Devleti yönetenlerin yönetilenlere hesap vermesi gerekir. Devletin envanterinde bulunan taşınır ve taşınmaz mallar, kamu hizmetinin yerine

¹A. Arıca, Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE) Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (YYLT), İzmir, 2002, s.11

² E. Karaarslan - H. Gülşen - M. Hastürk, Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları, Antalya, 2006, s.92

³ E. Karaarslan, Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Ankara, 2005, s.1

getirilmesinde kullanılan araçlar nasıl kullanılmıştır? Yönetilenlerden toplanan vergiler kullanılması gereken yerlerde kullanılmış mıdır? Tüm bunların yapılabilmesi için devletin hesaplarını açık bir şekilde tutması gerekir. Devlet muhasebesi, kamu hizmetlerinin finansman kaynağını oluşturan fertlere karşı, devletin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir araçtır. Devlet muhasebesinin konusu bu düşünceden doğmaktadır. Aynı zamanda devlet muhasebesinin amacı da bu fikirden doğmaktadır.

Devlet muhasebesi bilgi üretme ve bu bilgileri kullanıma elverişli hale getirme görevi üstlenmiştir. Bu görevi yerine getirdiğinde genel olarak mali ve ekonomik politikaların tespit edilmesine, özel olarak da bütçe uygulamasına ilişkin problemlerin çözümlenmesine yardımcı olur.

Devlet muhasebesi genel yönetim kapsamındaki kurumların arasında mali eşgüdümü sağlamaya uygun sistem ve kurallar geliştirir ve kamu hesaplarını bu amaçla kodlar. Program bütçe tekniklerinin başarı ile uygulamak maksadıyla fayda-maliyet analizleri için sayısal veriler üretir.

Bu günkü devletin muhasebesinde, yetki ve görevleri sürekli çoğalan devlet kurumlarının başarılı bir yöntemle idare edilebilmesi için bir takım yönetim bilgilerinden, metotlarından faydalanmak mecburi olmuştur. Bundan sonra birçok idare ünitesinin mali, ekonomik bünyesine dair muhasebe bilgisi bulunmadan ve bu esasta karar almadan söz konusu yönetim birimlerini idare etme imkânı güçleşmektedir. Günümüzde devlet bütçesinden harcama salahiyeti bulunan devlet idarecilerinin hesabını vermek mesuliyeti, kamu işlemlerinde şeffaflık vb. terimler çağdaş devletin mali idari yöntemlerinin asıl öğeleridir. Devlet muhasebesi devletin imkânlarının nerede ve nasıl kullanıldığı, bu imkânları kullananların hesabını verme mesuliyetlerinin ortaya konması, kamu çalışmalarında şeffaflığın gerçekleştirilmesinde en stratejik vasıta olmuştur.

1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı

Günümüzdeki devlet muhasebesinin kapsamını 5018 sayılı Kanun'un 2. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; söz konusu kanun, sosyal güvenlik kapsamındaki kurumlar, merkezi yönetime bağlı bulunan idareler, mahalli

yönetimlerin oluşturduğu genel yönetim şemsiyesi altındaki kamu kuruluşlarının mali idaresini ve denetimini kapsar.

Ayrıca Avrupa Birliğinin sağlamış olduğu fonlar ve yurt içinden ve dışından kamu kurumlarına aktarılan ödeneklerin harcanması ve denetimi de milletlerarası sözleşmelerin kararları mahfuz kalması şartıyla, bu Kanunun kararlarına bağlıdır. Düzenleyici ve denetleyici idareler, ilgili Kanunun yalnızca 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76, 78. hükümlerine bağlıdır.

Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Kanun Anayasanın 126. ve 127. maddelerinde de belirtildiği üzere merkezi yönetim ve yerinden yönetim ilkesine göre, merkezi yönetime dâhil idareler genel bütçede, hizmet yerinden yönetimler de katma bütçede ve mahalli idare bütçelerinde yer alacak şekilde düzenlenmiştir.¹ Ancak, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), devletin kendi şirketleri bu kapsamın haricinde bırakılmıştır. Mali özerkliğin bozulmaması amaçlanarak düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu kanunun bir kısım hükümlerine bağlı olmaları kararlaştırılmıştır. Devlet muhasebesinin kapsamı 5018 sayılı Kanunda, genel yönetim kapsamında bulunan bütün kamu idarelerin olarak belirlenmiştir.

1050, Sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununda yalnızca devletin tüzel kişiliğine ait daireler, hususi kanunlarındaki kararlar mahfuz kalması şartıyla özel ve katma bütçeli idarelerin mali idare ve denetlemelerini yaparken, 5018 sayılı Kanunla kapsam daha da genişletilerek genel yönetim adı altında bütün devlet kurumlarının mali denetim ve idaresini kapsamı altına almıştır. Her yıl çıkarılan Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu 5018 sayılı Kanundaki (I), (II), (III) no'lu cetvellerle ayrılan, genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici idarelerin toplam bütçelerinden meydana gelmiştir.

1050 sayılı kanununda katma bütçeli idareler kapsamında bulunan birtakım kurumlar (DSİ, SHÇEK, TCK vb.) genel bütçeye dahil edilmiştir. Yüksek öğretim kurumu gibi, öteki katma bütçe kapsamındaki kuruluşlarla beraber önceki muhasebe

¹ O. Saraç, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi,” Maliye Dergisi, S.147, Ankara, 2004, s.41

sisteminde katma ve genel bütçeye dahil olmayan, bütçeden yardım alan ve almayan kuruluşlar, (II) sayılı cetvel içerisinde alınmıştır.

5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla, 5018 sayılı kanundaki (I),(II),(III) no'lu cetveller aşağıdaki gibi değişiklik yapılmıştır. Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Muhasebe i Umumiye Kanununun kapsamına alınmamış Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Türk Tarih Kurumu, T.C. Emekli Sandığı, SSK, BAĞ-KUR, TRT, TSE, Milli Prodüktivite Merkezi, TODAİ, MTA, TÜBİTAK, gibi birtakım kurumlar mali denetim ve mali yönetim yönünden 5018 sayılı kanun kapsamına dahil edilmiştir.

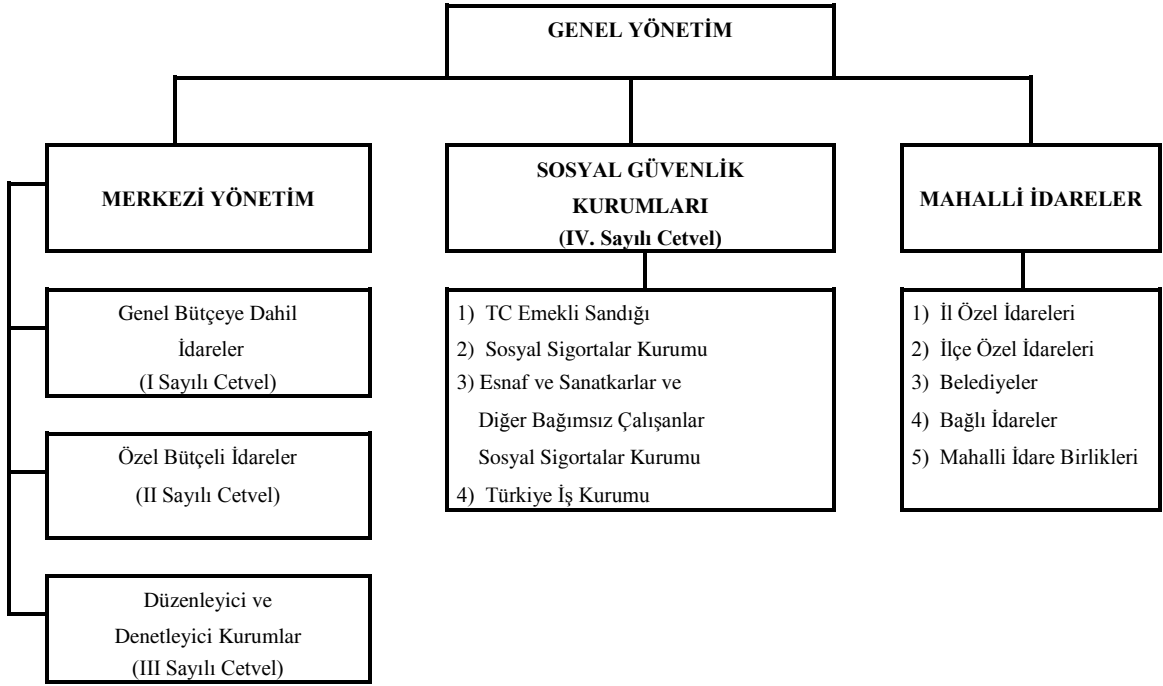
Yapılan değişiklikler kısaca özetlenirse; devlet muhasebesinin alanı Şekil- 1 de olduğu gibi genel yönetim biçiminde değiştirilerek, genişletilmiştir. Böylelece bütün kamu sektörünü içine alan bir muhasebe düzeni ile kamu hesaplarının konsolidasyonunu ve eksiksiz kamu sektörünün mali konumu üzerine bilgi sağlanmasını, ekonomik ve mali plan gerçekleştirilirken kamuyla alakalı eksiksiz ve güvenilen verilerin değerlendirilmesi imkânı sağlanacaktır.

Devletin kendisine ait olan şirketler, umumi devletle beraber, kamu kesiminin kapsamındadır. Ancak, iktisadi çalışmaların amacı piyasa için hususi hukuk, raporlama ve devlet muhasebesinin kurallarına göre hizmet yada mal üreterek satıp kâr sağlamak olduğundan devletin muhasebesinin dışındadırlar.¹

Genel bütçeli kuruluşlarda herhangi bir değişiklik yapılmamış, katma bütçe tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Katma bütçeli idarelerden olan Orman Genel Müdürlüğü, Refik Saydam Hıfzıssıhha Merkezi Başkanlığı DSİ, Köy Hizmetleri, Tarım Reformu, Karayolları Petrol İşleri, SHÇEK ile yapılan değişiklikle genel bütçeli kuruluşlara dahil edilirken katma bütçede buluna bazı idarelerde (YÖK) özel bütçeli kuruluşlara dahil edilmiştir.

¹ B. Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, S.17, Ankara, 2002, s.99

Şekil-1: Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması



Kaynak :H. A. Eker, Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, İstanbul Üniversitesi (İÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2007, s.8

1.4. Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Devlet muhasebesi ya da ticari muhasebede tarihsel süreçte devletlerin iktisadi, siyasi alanda göstermiş oldukları gelişmelerle paralel bir değişim yaşanmıştır. Çünkü, devletlerin örgütlenme yapılarında ortaya çıkan değişikliklerle beraber devlet yönetiminde de bazı farklılaşmalar meydana gelmiştir. Bu nedenle, kamu yönetimlerinin en önemli yönetim vasıtası olan devlet muhasebesinde çok önemli değişiklikler ve reformlar olmuştur.¹

Devletlerin yönetim biçimlerinin değişikliğe uğramasıyla beraber devlet kavramında da mühim gelişmeler olmuştur. Devlet kavramında meydana gelen bu gelişmelere paralel olarak devlet muhasebesinde de gelişmeler olmuştur. Zira, kamu idaresi için devlet muhasebesi amaç değildir, araçtır. Bu ortaya çıkan gelişmelerle orantılı olarak devletlerin yapmış olduğu faaliyetlerde değişiklikler olmuş ve eski

¹ A. E. Öz, Devlet Muhasebesi ile İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi (GÜ), SBE, YYLT, Ankara, 2007, s.6

devlet kavramı da değişmiştir. Söz konusu süreçte devletin bütçesi mefhumu meydana çıkmış, akabinde devlet muhasebesi bütçe merkezli bir değişim sergilemiştir. Bu nedenden dolayı devlet muhasebesi sistemi devletin bütçe sisteminin türevi haline gelmiştir.¹

Geçmişte devlet muhasebesi alanında yapılan işlemler, bütçenin hazırlanması ve tatbik edilmesi gibi işlemler üstünde yoğunlaştığından, içinde bulunulan bütçe yılında tahsil edilen gelirler ile gerçekleştirilen giderlerin kayıtlarının tutulması, raporlanması yeterli kabul edilmiştir. Zamanla devleti idare edenlerin mali politikalarının ekonomi üstündeki tesirleri çoğalmış; bunun neticesinde ülkeyi yönetenlerce çıkarılan ekonomik kararlar milli ekonomiye yön vermiştir. Bütün bu gelişmeler, ilgiyi devleti yönetenlerin almış oldukları mali hükümlerin ve düzenlemiş oldukları mali faaliyetlerin kaydedilmesine, rapor şekline getirilmesine çekmiştir. Devlet muhasebe sisteminde ve mali raporlama çalışmalarında değişme, ilerleme hareketi aşama, aşama devam etmiştir.

Devlet muhasebesinin gelişmesinin ana nedeni IMF, OECD ve Dünya Bankası vb. milletlerarası mali kurumlarla Avrupa Birliği gibi ekonomik birliklerin, diğer ülkelerin mali istatistiklerini oluşturup raporlayıp yayınlamak gereksiniminden ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise farklı raporlama ve muhasebe yöntemleri ile ortaya çıkarılan raporların karşılaştırılması ve konsolide edilmesi imkansızdır. Söz konusu işlemler milletlerarası işlemlerde de, bir milli ekonominin içindeki alt kesimlere ve bunların neticesinde milli ekonomiyle ilgili mali istatistiklerin üretilmesinde aynıdır. Örneğin, ülkemizde yerel yönetimler farklı, sosyal güvenlik kurumları farklı, merkezi yönetime bağlı kurumlar farklı muhasebe standardı kullanıyorsa bunlarla ilgili mali istatistik oluşturup raporlamak imkânsızdır. Bu örneği genişletilirse Avrupa Birliğine dahil ülkelerin değişik muhasebe standartları kullanması veya IMF'in mali istatistiklerini derlediği farklı devletlerin değişik muhasebe standartları kullanması ve bu kuruluşların değişik standartlarla çıkarılmış mali istatistikleri derleyip konsolide etmesi mümkün olmaz. Yukarıda sayılan

¹ A. A. Güngör, Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Ankara, 1981, s.18

milletlerarası kuruluşların bütün dünya devletlerinde benzeri veya aynı raporlama ve muhasebe standartlarını geliştirme çabaları hızlanmıştır.¹

1.5. Devlet Muhasebesinin Önemi

Devletin muhasebeye olan ihtiyacı özel teşebbüslerin muhasebeye olan ihtiyaçlarından çok daha fazladır. Çünkü, devletin amacı özel teşebbüslerde olduğu gibi kar sağlamak değil, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak ve onların refahını sağlamaktır. Bu nedenle, devlet çeşitli kaynaklardan elde etmiş olduğu gelirleri en yararlı bir şekilde harcamak ve bunlar hakkında belirli bilgileri sunmak zorundadır.²

Ülkeyi yöneten siyasi otoritelerin gereksinim duyacağı bütün mali bilgileri zamanında, güvenilir ve gerçek olarak kayıt altına alınması, bu bilgilerin saklanıp, değerlendirilmesi, analiz edilmesi gerekir. Bunun sonucunda ortaya çıkan idari ve mali verilerin karar alıcıların kullanımına sunulması güvenilir bir kamu mali idaresi için stratejik önem arz eder.

Devlet muhasebesi, kamunun sahip olduğu kaynakların, kamu giderlerini karşılamada ihtiyaç duyduğu finansal ve diğer kıt kaynakların nasıl ve hangi amaçlarla kullanıldığının hesabını tutar. Bu sayede kamunun sahip olduğu kaynakları harcama yetkisi bulunan idarecilerin, bu yetkilerini kanunlar ve mevzuat hükümleri doğrultusunda kullandıklarının hesabını vermelerine imkân temin eden hayati önem taşıyan bir araçtır.

Devleti yöneten hükümetlerin, takip ettiği mali ve ekonomik politikalara ait çalışma ve etkinliklerin hesabını tutan ve takip eden devlet muhasebesi, bu manada mali şeffaflığın ve mali hesap verme sorumluluğunun en önemli ögesidir. Böylece devlet muhasebesi kamu kaynaklarını etkin, ekonomik, verimli yönetilip yönetilmediğini araştırarak iç ve dış denetiminde kullanılan en önemli verileri sağlar.

Devlet yönetiminde kamu hizmetlerinin etkili bir biçimde yerine getirilmesi açısından devlet muhasebesinin varlığı önem taşımaktadır. Devlet muhasebe sistemi bilgi üretme, bu bilgileri kullanıma hazır bulundurma, ekonomik politikaların

¹ Kerimoğlu, 2002, s.91

² Z. Yıldırım – Ö. Çetinkaya, Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama, Bursa, 2006, s.22

saptanmasına ve bütçe uygulamalarına ilişkin sorunların çözümlenmesine katkı sağlamaktadır.¹

1.6. Devlet Muhasebesinin Önem Kazanmasında Etkili Olan Unsurlar

Devlet olarak adlandırılan örgütün bütçe yaparak ihtiyaçlarını kısıt olan kaynaklarla görme düşüncesi zaman içinde yapılan işlemlerin kayda alınmasını gerektirmiştir. Zaman içinde işlemlerin kayda alınmasını gerektiren etmenler ise devlet kavramı ve anlayışındaki değişimler, üretilen mal ve hizmetlerin niteliğindeki değişimler, kamu ekonomisindeki değişimler ve devlet bütçe sistemlerindeki değişimler olarak sıralanabilir.²

1.6.1. Devlet Kavramı ve Anlayışındaki Değişimler

Devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetleri her dönemde devletlerin rejimine göre farklılıklar göstermiştir. Devlet kavramının meydana çıktığı çağlarda devlet yalnızca milletin iç, dış emniyetini sağlamak vazifesini üstlenmiştir. Başka bir deyişle iç ve dış tehditlere karşı kendi içinde adalet sistemini tesis edip halkın can ve mal emniyetini temin etmeği öncelikli kamu hizmeti olarak kabul edilmiştir.

İkinci Dünya Savaşı'ndan itibaren ortaya çıkan devletin sosyal olma anlayışıyla beraber dünyada bulunan devletlerin genelinde, devletlerin rolleri artmıştır. Böylelikle devletin faaliyet alanı genişlemiştir. Bu zamanda devletin politika tayin etmek, düzenlemede bulunmak, kaynak sağlamak veya direkt doğrudan işletme kurup üretim yapmak gibi çeşitli metotlarla sürdürdüğü faaliyetler sıralandığında büyük bir yelpaze meydana gelmektedir. Sağlık, eğitim, altyapı, bankacılık, tarım, ulaştırma, sigortacılık, vb. faaliyet alanı genişleyen devletin harcamaları bütçe içinde önemli bir pay oluşturmaya başlamıştır.³

Kamunun üstlenmiş olduğu, hizmet ve işlevlerin giderek artış göstermesi devlet zihniyetinde de birtakım değişimlere sebep olmuştur. Başta, ülkelerin insan sayısındaki artış, bu artışa paralel olarak kamunun üstlendiği hizmetlerin çoğalması

¹ Bulutoğlu - Kurtuluş, ss.99-100

² Z. Yıldırım – Ö. Çetinkaya, Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama, Bursa, 1999, s.28

³ O. Yılmaz, “Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri”, DPT, Şubat 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf>, s.3 (30.11.2013)

ve bunu sonucu olarak ta devletin elindeki k t kaynakların neler olduğu ne kadarını nereye harcaması gerektiğini bilme ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçlarda devlet muhasebesini zaruri bir hale getirmiştir.

Misyon ve işlevi her geçen gün giderek artış gösteren kamunun, kamu giderlerini karşılaması, kaynaklarını harcamayı zaruri hale getirmiştir. Kamu ihtiyaçlarını karşılamak için sarf edilen para da kamu gideri olarak adlandırılmaktadır. Kamu giderinin özellikleri; toplumun ihtiyaçlarını karşılaması, toplumun müşterek ihtiyaçlarının en önemlilerini merkezi yönetim tarafından, yerel özellikteki müşterek ihtiya larsa, mahalli idareler aracılığıyla karşılanır. Bütçeden nakit olarak ödenmeleri ve en önemli özelliği her yıl biraz daha fazla artış göstermesidir.

Devleti oluşturan en önemli unsurlardan biri olan nüfusun her geçen yıl biraz daha artması, kamu hizmetlerinin artış göstermesine bunun sonucu olarak ta kamu giderinin artmasına sebep olmaktadır. Günümüzde dünyadaki ülkelerde devlet tarafından yerine getirilmesi gereken kamu hizmetleri ve kamu teşebbüslerinin sürekli artış göstermesi, devletin elinde bulunan kaynaklarına karşı mevcut bulunan isteğin daha da artmasına neden olmakta, bunun sonucunda güvenilir bir devlet muhasebesinin önemi ön plana çıkmaktadır.

Devlet üstlendiği kamu hizmetlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için ne miktarda kaynağını nereye harcadığını elinde ne kadar kaynak kaldığını hangi kamu hizmetine ne kadar harcama yapabileceğini hesap edebilmesi için devlet kendi muhasebesini tutması gerekir. Devlet yapacağı kamu giderleri nedeniyle muhasebesini tutması hem cari dönemde hem de daha sonraki dönemlerde kamu giderlerini disipline edilmesini temin edecektir. ¹

G r ld ğu gibi iyi bir devlet muhasebesine duyulan ihtiyaç en çok kamu harcamaları açısından kendini gösterir. Çünkü, harcamalar gelirlere göre çok daha fazla çeşide sahip olup uygulamaları genellikle siyasi kararlara dayanır. Bu nedenle, yürütmenin kendisine tanınan yetki sınırlarını açıp aşmadığı, hedeflerden neyi ne

¹ P. Gazioğlu, Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması, G , SBE, YYLT, Ankara, 2008, s.9

kadar, hangi maliyetle topluma mal ettiğinin ortaya konulması ancak, iyi bir devlet muhasebesi ile mümkün olur.¹

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı devlet muhasebesinin önemi son derece artmıştır. Muhasebe sisteminin nasıl daha sağlam ve kullanıcılara ayrıntılı bilgi verecek şekilde tutulması fikri, sistemin her geçen gün kendini yenileyerek bugüne kadar gelmesini sağlamıştır.

1.6.2. Üretilen Mal ve Hizmetlerin Niteliğindeki Değişmeler

Kamu giderlerinin en önemli özelliklerinden bir tanesi giderin yapılabilmesi için devletin bütçesinin içinde bulunması mecburiyetidir. Yani her yıl çıkarılan devletin bütçesiyle ödenek tahsis edilen bütün ödenekler kamu gideri veya harcamasıdır.

Örneğin, Türkiye Taşkömürü Kurumuna bütçeden tahsis edilen ödenekler kullanıldığında bu harcama kamu gideri iken söz konusu kurumun ürettiği mallar nedeniyle yapmış olduğu harcama kamu gideri sayılmamaktadır. Bu sebeple devlet için bütçesine koyduğu ödenekler ve bu ödeneklerin kullanılması evresinde kamu giderinin kaydının tutulması çok önemlidir.

Devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin çoğalması kamu hizmetlerinin özelliklerinde de değişikliğe neden olmuştur. “Devletin yapmış olduğu harcamalar fonksiyonel açıdan ele alındığında üç grup altında toplanabilir. Birinci grup; yönetim, temsil, yasama, düzen, güvenlik, savunma hizmetlerinin yer aldığı genel yönetim ve düzen hizmetleri, ikinci grup; eğitim, sağlık, dinlence, sosyal güvenlik hizmetlerinin yer aldığı sosyal hizmetler, üçüncü grup ise; tarım, sanayi, ticaret konularının yer aldığı ekonomik hizmetlerdir.”²

Devletçe üretilen, mal ve hizmetlerdeki değişmeler, devlet muhasebesinin kayıtlarının özellikle ayrıntılı bilgi verecek şekilde tutulması gerekli kılmış. Bu sayede kamu kaynaklarının kullanıldığı sahaların tespit edilip, yapılacak olan ekonomik ve mali planlar için bilgiler elde edilmiş olacaktır.

¹ Güngör, s.8

² Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.10

1.6.3. Kamu Ekonomisindeki Değişmeler

Kamu ekonomisi toplumsal ihtiyaçların devlet tarafından karşılandığı iktisadi faaliyet alanıdır. Bu alan içinde toplumsal ihtiyaçlarla ifade edilen konu sadece kamusal nitelikteki mal ve hizmetler (tam kamusal, yarı kamusal mallar) değildir. Bu ihtiyaçlar içinde devletin iktisadi faaliyetler sonucu karşıladığı ihtiyaçlarda girmektedir. Aslında kamu ekonomisi işlerliğini devletin giderek ekonomiye girme zorunluluğu sonucunda ortaya çıkan sorunları çözmek amacıyla kazanmıştır. Devlet gelir dağılımının bozulduğu, iktisadi faaliyetlerin azaldığı, enflasyonun arttığı bir ortamda ekonomiye müdahalede bulunarak gerektiğinde harcamaları artırarak, gerektiğinde de azaltarak ekonomik alanda koruyucu önlemler alabilir. İşte bu anlamda kamu ekonomisinin içeriğindeki değişmeler kamu hesaplarının daha geniş tutulmasını gerektirmiştir. Şöyle ki kamu ekonomisi içinde devletin 1930'dan önce tarafsız bir devlet anlayışını kabul etmesi doğal olarak devletin ekonomik müdahalelerin dışında kalmasına neden olmuştur. Bu anlamda kamu ekonomisi devletin sadece sosyal nitelikteki hizmetlerinin yer aldığı bir ekonomi olmuştur. Tabi ki bu hizmetlerle ilgili muhasebe kayıtları da yeterli düzeyde olmamıştır. Fakat 1930'dan sonra devletin ekonomik müdahalelerde bulunması düşüncesinin kabulü ile devletin ekonomiye müdahalesi¹ kamu ekonomisi kavramının değişmesi düşüncesini gündeme taşımıştır. Sonunda kamu ekonomisi ile yalnızca kamu hizmetlerin ve malların söz konusu olduğu ekonomi değil, devletin yer yer piyasaya müdahale ettiği işlemlerin de bulunduğu bir ekonomi ortaya çıkmıştır. Kamu ekonomisinde zamanla ortaya çıkan gelişmelere ve değişiklikler devlet muhasebesinde kayıtların daha da ayrıntıya girerek tutulmasını sağlamıştır. Bu sayede devlet muhasebesinin gelişme göstermesinde, devletin ekonomiye bakış açısındaki değişmelerde etki etmiştir.

1.6.4. Devlet Bütçe Sistemlerindeki Değişmeler

Devlet toplumun ihtiyaçlarını belirlemek ve bu ihtiyaçları karşılamak zorundadır. Kamu kaynaklarının kıt olmasından dolayı bu ihtiyaçları zaruriden az zaruriye göre sıralamak zorundadır. Devletin bu yapmış olduğu sıralama işlemine bütçe denmektedir. Devlet her yıl çıkarmış olduğu bütçe ile elindeki bulunan kaynaklarla toplumun hangi ihtiyaçlarını karşılayacağını belirler. Kamu hizmetlerinin devlet tarafından karşılanmasında yegâne yetkili bütçe kanunu olurken,

¹ S. Sönmez, Kamu Ekonomisi Teorisi, Ankara, 1987, ss. 265-268

kullanılan kamu kaynaklarının ne kadar olduğu ve hangi amaçla nerelerde kullanıldığı, ileri de nasıl hareket edilebileceği konularında bilgi veren devlet muhasebesi ise cari yıl bütçesinin uygulanmasında ve ileri ki yılların bütçelerinin hazırlanmasına etki etmektedir.

Kamu hizmetlerinin görölmesinde kıt kaynak, artan ihtiyaç ilişkisinin söz konusu olması devlet bütçesinin hazırlanmasında uygulanan sistemlerin geliştirilmesine neden olmuştur. Sistemlerin geliştirilmesinde, kıt kaynaklar artan ihtiyaçlara bütçe yolu ile nasıl daha iyi paylaşılır, sorusu etkili olmuştur. Bütçe kavramının gelişmesi ile ortaya çıkan bütçe sistemleri zamanla klasik bütçe sisteminden performans, performanstan programa, programdan sıfır tabanlı bütçe sistemine doğru gelişme göstermiştir. Bütçenin yeni sistemlerin içeriğine göre hazırlanması, uygulama sonuçlarını gösteren devlet muhasebesinin de geliştirilmesini gerektirmiştir.¹

Devlet bütçe sistemlerinin değişme göstermesi, bütçenin uygulanmasını, kayıt altına alması gereken devlet muhasebesi, bütçede meydana gelen bu değişikliğe ayak uydurmak zorunda kalmıştır. Bunun sonucunda da devlet muhasebesinde gelişmeler yaşanmıştır.

2. DEVLET MUHASEBESİNİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebe ilk önce değişmez ve sabit ilkelere göre bazı metot ve sistemlerin mekanik bir şekilde tatbik edilmesi gibi görülebilir. Muhasebe uygulamasının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uygulandığı gerçektir. Fakat bu ilkeler hiçbir zaman için sabit ve değişmez özelliklere sahip değildir. Bu nedenle, muhasebe, kimya, fizik ve matematik, bilimlerinde olduğu gibi sabit ilkeleri ve genel kanunları yoktur. Muhasebe disiplini, farklı hadiselerde sabit ögeler yerine herkes tarafından kabul edilmiş muhasebe kurallarına sahiptir.

Genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin dayanak noktası temel muhasebe kavramlarıdır. Bu kavramlar uluslararası özellikler taşıyıp, muhasebe uygulamalarına yön verirler.

¹ Yıldırım - Çetinkaya, 2006, s.12

Muhasebe uygulamalarına şekil ve yön veren muhasebenin temel kavramlarıdır. Muhasebe ilkelerinin dayanağını oluşturan aynı zamanda evrensel özellikte olan devlet muhasebenin temel kavramları aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sosyal Sorumluluk Kavramı, muhasebenin görevini yapmak mevzuunda mesuliyetini, göstermektedir.¹ Muhasebenin neleri kapsadığını, amacını ve manasını belirtmektedir. Muhasebenin ilgili taraflara gruplara kararlarında kullanabilecekleri bilgileri verme işlevi nedeniyle çok geniş bir çevreyle ilişki içerisinde. Muhasebe vazifesini yerine getirirken sosyal sorumluluk anlayışı ile hareket etmek zorundadır. Muhasebe organizasyonunda, uygulamalarının gerçekleştirilmesinde, çıkarılan raporlarda belli bir zümrenin değil bütün ilgili tarafların, bütün toplumun çıkarları gözetmelidir. Muhasebe ancak, böyle bir sorumluluk duygusu ile davranması halinde verdiği bilgiler tarafsız ve adil olabilir. Ancak, bu nitelikteki bilgilere dayanarak doğru hükümlere varan tarafların alacağı gerçek kararlar devletin topluma en faydalı bir biçimde hizmet etmesini sağlayabilirler. Bu konu devlet yöneticilerinin topluma hesap vermesi gerektiği ilkesiyle de paralellik göstermektedir.

Sosyal sorumluluk dikkate alınmadığında örneğin, birtakım işlemleri kayıt altına alma sürelerinin yanlış seçimiyle alacakların borçların oranlarını değiştirmek her zaman olasıdır. Bu kavram gözetilmediğinde sonraki kavram ve ilkeler aktivitesini ve manasını kaybeder.

Tarafsızlığın, doğruluğun ve hakkın devamlı aslen sahip çıkılması bu kavram gereğidir. Sosyal sorumluluk kavramına sadık olmanın koşullarından biride muhasebeye temel olan bilgilerin güvenilir bilgiler olması şartıdır. Bu sebeple söz konusu kavram, “Verilerin Güvenilir Olma”, “Tam Açıklama” kavramlarıyla yakın ilişki içindedir.

2.2. Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı; işletmenin maliklerinden, idarecilerinden, çalışanlarından ve diğer işletmeyle ilgili kişilerden tamamen bağımsız bir kişiliğinin bulunduğunu ve işletmenin muhasebe ile ilgili işlemlerinin yalnızca bu kişilik hesabına icra

¹ O.Sevilgen, Genel Muhasebe, Ankara, 2003, s.22

edilmesinin, icap ettiğini ifade eder. İşletmelerin tüzel kişilikleriyle, muhasebe kişilikleri birbirleriyle aynı değildir. Bazen karıştırılan bu kavramlar asıl başka anlam taşımaktadırlar.

Devletin sosyal güvenlik kurumlarına bağlı idareler, merkezi yönetime bağlı idareler ve yerel yönetime bağlı idareler ve tüm bu kurumları bir çatı altında toplayan genel yönetim ile beraber bütün olarak bir tüzel kişilik olduğu gerçeği ile hareketle bu kavram, devletin muhasebe işlemlerini sadece sahip olduğu bu kişilik adına uygulaması gerektiğini anlatır. Muhasebede “kişilik” varlıkların üzerinde her türlü tasarruf hakkına malik olan, yükümlülüklerle teşebbüs eden ve yükümlülükleri gerçekleştiren, iktisadi etkinlikleri idare eden, iktisadi birim kişiliği olarak ifade edilir. Söz konusu şahıs kar hedefi olan ya da olmayan, bir işyeri olan kişi veya şirket ya da devlet olabilir. Sayılanlardan bir kısmının yasal olarak hukuki kişiliği bulunmamakla birlikte muhasebe kişiliği bulunması olasılığı vardır. Buna muhasebe kişiliği denmektedir. Bu husus tüzel kişilik halindeki kuruluşların ayrı muhasebe birimleri bulunan birimler içinde söz konusudur. Örneğin, banka şubelerinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmadığı halde her biri ayrı bir muhasebe kişiliğine sahiptir. İşletmenin muhasebe kişiliğinin bulunması, çalışma alanının bu nedenle de mali raporlara alınacak konuların tespit edilmesini temin eder.¹

2.3. Süreklilik Kavramı

Kamu kuruluşları faaliyetlerinde herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmadan sürdürürler. Devletlerin belirlenmiş bir yaşam süresi olmadığından devletin muhasebe sistemleri devlet idarecilerinin veya halkın yaşam süresi ile bağlantı kurulmaksızın uygulanır.

Süreklilik kavramı muhasebe kişinin (devletin) misyonunu ve en azından bulunan taahhütlerini gerçekleştirecek kâfi bir zaman çalışacağını farz eder. Bu varsayımdan hareketle ekonomik yaşamın devam edebilmesi için, devletin uzun ömürlü varlıklar temin etmesini, uzun süreli borçlar yüklenmesini, ileriye dönük araştırma geliştirme (AR-GE) çalışmaları yapmasını, uzun ömürlü planlar gerçekleştirmesini icap ettirir. Böylelikle bu faraziye, güvenilir incelemelerin

¹ Sevilgen, s.23

yapılması için borçların, varlıkların ne şekilde bölümlendirileceği, tesirinin uzunca bir vakit muteber olduğu, AR-GE masraflarının ne şekilde kayıt edileceği, ayrıca değerlendirme kıstaslarının tercihi hususunda muteber olacak unsurları belirler.¹

2.4. Dönemsellik Kavramı

Devlet muhasebesinin tarifinde bulunan, muhasebeyle ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalanabilecekleri bilgi verme işlevini karşılayabilmesi amacıyla, iktisadi vaziyetiyle netice ve neticeyi meydana getiren ögelerin belirlenmesi icap eder. Sadece süreklilik ilkesine göz önünde bulundurmak, bu işlevin uygulanmasına mani olur. Bu sebeple devamlı bir yaşama sahip olduğu farz edilen devletin, devleti yönetenlerce uygulanan çalışmaların belirli arayla bölündüğü farz edilerek, yapılan çalışmalarda başarının derecesinin tespit edilmesi icabı, “Dönemsellik Kavramının” neticesidir.

Bu kavrama göre devletin sonsuz farz edilen ömrü belli aralıklarla kesilir ve her bölünen her devrin faaliyet neticeleri öteki devirlerden ayrı ve tek başına tespit edilir. Örneğin, belirli dönemle ilgili başarının neticesinin değerlendirilebilmesi için yalnızca o dönemle ilgili gider ve gelirlerin mukayese edilmesi bu kavramın bir sonucudur.

Dönemsellik kavramı gereği devlet gelir ve giderlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınması gerekmektedir bu nedenle, bu kavramı nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde kullanılmasına olanak yoktur. Ancak, bu kavram tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, uyulması gereken ana ilkelerin başında gelir. Devlet muhasebesinde 5018 sayılı Kanununun 3.maddesinin (o) bendinde Malî yılın, takvim yılını ifade ettiğini belirtmiştir. Yani devlet muhasebesinde bir dönem bir mali yıla, bir takvim yılına karşılık gelir.

2.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Söz konusu kavram kaynaklarda ve varlıklarda ortaya çıkan değişmelerin ortak bir değer olarak para birimiyle kıymet biçilmesini ifade eder. Bundan ötürü bu kavram “Parayla Ölçme Kavramı” olarak ta adlandırılmaktadır. Bu kavram para ile ifade edilen ekonomik olay ve işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınması esnasında

¹ Ö. Cemalcılar - Y. Benligiray- F.Sürmeli, Genel Muhasebe, Eskişehir, 2002, s.118

herhangi bir yanlışlığa müsaade etmeyecek şekilde ortak para birimi ile gerçekleştirilmesi manasını taşır.

Para normalde durağan bir değerde değildir; paranın zaman içerisinde satın alma kapasitesinde yükselmeden veya düşmeden bahsedilebilir. Bundan ötürü ölçme fonksiyonunu devamlı doğru bir şekilde yerine getireceği söylenemez. Bu nedenle, parayla ölçülme kavramı para ile ölçmenin yerine “Para ile İfade” diye de adlandırıldığına da rastlanmaktadır.

Parayla ölçme kavramı muhasebenin tarifinden başlayarak süregelen bütün muhasebenin aşamalarında etkili bir yere sahiptir. Muhasebenin tanımında da olduğu gibi muhasebe varlık ve kaynaklar üzerinde meydana gelen değişikliklerin para ile ifade edilmesidir. Ülkemizdeki uygulanan muhasebeyle ilgili yapılan tüm işlemler milli para birimimize istinaden gerçekleştirilir.

2.6. Maliyet Esası Kavramı

Muhasebede maliyet kelimesi genel olarak bir amaca ulaşmak için katlanılan para veya fedakârlıkların toplamı olarak adlandırılabilir. Vergi Usul Kanununda (m.263) maliyet değerini benzer biçimde; iktisadi bir değer elde edilmesi ya da değerinin sürekli olarak artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır.

Varlıkların ve borçların muhasebe kayıtları ve mali tablolarda gösterilebilmesi için parayla ifade edilmesi icap eder. Fakat parayla tanımlanabilecek büyüklüklerin tayin edilebilmesi için hangi kıymet temel oluşturacaktır? Söz konusu kıymet, sahip olma maliyeti veya piyasa değerleri, maliyet değeri olabileceği gibi, yerine koyma maliyeti gibi, değerlerde söylenebilir.¹

Zamanımızda varlıkların ve borçların değerlendirilmesinde maliyet değeri temel alınmaktadır. Finansal tabloları hazırlayan ve bu tabloları kullananlar muhasebede raporlamaya özgü en faydalı esasın maliyet olduğunu kabul etmişlerdir. Devlet kamu hizmeti yaparken ya da herhangi bir taşınır veya taşınmaz mal alırken muhasebeleştirme işleminde maliyet bedelini göz önünde bulundurmamak zorundadır.

¹ Cemalcılar - Benligiray - Sürmeli, s.120

Maliyetinin tespit edilmesi, olağan veya uygun olmayan türler, alacaklar ve para mevcudu dışında, devlet idareleri tarafından elde edilen hizmet ve taşınır, taşınmaz varlıklar, bunların sahip olunma maliyetiyle muhasebe kayıtlarına alınır. Maliyet bedeli belirlenemeyen kaynak ve varlıklar için değerlendirme işlemine ilişkin hükümler ayrıca saklıdır.¹

2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Düzenlenen muhasebe kayıtlarının, hakiki konumu gösteren ve yöntemine uygun şekilde hazırlanmış gerçek vesikalara dayandırılarak yapılması esastır. Ayrıca muhasebe kayıtlarda kullanılacak yöntemlerin seçiminde bağımsız ve hiç bir ön yargı olmadan hareket edilmesi mecburiyetini anlatır.

Bu kavram örneğin, mal alındığında giriş kaydı yapılabilmesi için ambar görevlisinin sözü yerine, satıcının kesmiş olduğu faturayı esas alarak muhasebeleştirilmesi gereğini ifade eder. Bu kavram muhasebeleştirme işlemlerinin dayanak noktasının sözlü beyan, tahmin vb. öznel unsurlar yerine makbuz, fatura, senet gibi herkes tarafından kabul edilen nesnel belgeler olması gereğini anlatır. Ayrıca, muhasebe kayıtları düzenlenirken, kullanılacak metotların seçilmesinde önyargısız ve tarafsız olunmasını ifade eder.²

2.8. Tutarlılık Kavramı

Bu kavram devlet muhasebesinin uygulamalarında kullanılan muhasebe politikalarının ardı sıra gelen dönemlerde değiştirilmeden aynen uygulanmasıdır. Bir birine benzer olay ve işlemlerin aynı değerlendirme birimi ve kayıt düzeni içinde muhasebe sistemine kaydedilmesi ve bu kayıtlar sonucunda ortaya çıkan mali raporların içerik ve şekil açısından tek bir sistemde hazırlanmasını ifade eder. Devlet muhasebesi bu tek düzeni, yapılan her türlü işlemin gerektirdiği muhasebe kayıtlarını yönetmeliklere uygun yapmakla sağlamıştır.

Eğer kayıtlarda tek düzen sağlanmazsa dönemler arasında sağlıklı karşılaştırmalar yapılamaz yapılan değerlendirmeler doğru sonuçlar doğurmaz. Farklı sonuçlar ortaya çıkar bu farkta yöntem değişikliğinden kaynaklanır.

¹ Cemalcılar- Benligiray-Sürmeli, s.120

² Sevilgen, s.25

Uygulanan muhasebe politikalarında zaruri nedenlerle değışiklikler yapılmışsa bunların parasal tesirlerinin gelir tablosu ve bilanço dipnotlarında açıklanması icap eder.

2.9. Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram; düzenlenecek ve söz konusu tablolardan faydalanan şahısların, kurumların, zamanında ve sağlıklı kararlar almalarına sağlayacak derecede kafi, şeffaf ve anlaşılacak olmasını ifade eder. Mali raporlar üstünde tetkik yapacak ilgili taraflara gerekli bütün veriler, mali raporla beraber sunulmalıdır. Örneğin, mali raporda yalnızca borç tutarının bulunması, o kurumun ekonomik durumuyla ilgili fikir yürütmek için kâfi değildir. Mevcut bulunan borçların vade tarihleri de bilinmelidir. Borç tutarı değışmemekle birlikte borcun çoğunun vadesi uzun olduğunda kısa vadeli borç ödeme gücü çok iyi olarak bilinen bir kurumun; tersi durumda yani borçlarının büyük bölümünün kısa vadelerde ödenecek olması halinde likidite açısından bir darboğazla karşılaşması olağandır.¹

Tam açıklama kavramı gereğince, düzenlenen muhasebe kayıtlarının ve işlemlerin tam olarak açıklayıcı bir biçimde olmasına gayret edilmeli, eğer bu mümkün değilse de muhasebe raporlarına eklenecek dipnotlarla açıklama yapılmalıdır. Mali tablolarda bilgilerin eksiksiz olarak açıklanmasıyla beraber, mali tablo türü kapsamında olmayan, fakat ilgili tarafların alacakları kararlara tesir edebilecek ilerde olması mümkün vakalarında bulunması söz konusu kavramın bir icabıdır.

2.10. İhtiyatlılık Kavramı

Muhasebeye ait kavramlarda tedbirli hareket edilmesi ve rizikoların dikkat edilmesi gerektiğini belirten söz konusu kavram, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde muhtemel zarar ve giderlere karşılık ayrılması suretiyle kendini göstermektedir. Ülkemizde şu an itibariyle tahakkuk esaslı devlet muhasebe temelli genel yönetim çerçeve hesap planında bu kavramın uygulanmasına işaret edebilecek

¹ Sevilgen, s.26

şüpheli alacaklar karşılığı, takipteki kurum alacakları karşılığı gibi hesapların yanı sıra öz kaynaklar grubu içerisinde yer alan yedekler alt hesap grubu bulunmaktadır.¹

Bu kavram muhasebe işlemlerinde tedbirli ve temkinli hareket edilmesi, yansız bir muhakemeyle ileride kurumun karşılaşması muhtemel belirsizlik ve risklerin göz önünde tutulmasını ifade eder. Bu kavramda uygun davranış ve yerinde, yansız tahminlerde bulunma önemlidir.

Bu kavram gereğince elde edilmesi muhtemel herhangi gelir, elde edildiğinde kurumun geliri olarak kayıt edilirken, zararlar, giderler, kesinleşme de meydana geldiklerinde, yıl sonu kayıtlarında zarar ve gider olarak kaydedilir. Özetle o kurumun o yıl ki karlarından indirim konusu yapılır. Örneğin, stoktaki malın piyasa değerinde artış gerçekleşirse, gerçekleşen artış satış yapılmadığı sürece gelir olarak kabul edilmez ama tersi durumunda meydana geleceği muhtemel bir gider ve zarar satışın olmasını beklemeden gider yazılır.

Bu kavramla ilgili muhasebe hesapları ise şunlardır. Takipteki kurum alacakları karşılığı hesabı, şüpheli alacaklar karşılığı hesabı vb. hesaplarla beraber öz kaynaklar grubunda bulunan yedekler alt hesap grubu mevcuttur.

2.11. Önemlilik Kavramı

Mali bir olayın veya bir hesap çeşidinin kıymeti ilgili taraflarca mali tabloları esas alarak yapılan değerlendirmeden sonra verilecek kararları etkileyecek önemde olmasıdır. Muhasebe kayıtlarından çıkarılan bilgilerin mali tablolara aktarılmasında, bazı özetlemeler yapılarak, mali raporların ilgili taraflarca kolay, anlaşılır olması ve yorumlanması sağlanmalıdır. Fakat bu özetleme neticesinde rakamsal sonuçlar küçük olmakla beraber ona sebep olan olay mühim ise bu rakam diğer rakamlarla birleştirilmeden ayrı olarak mali tabloda gösterilmelidir. Bir bilgi verilmediğinde o muhasebe raporu tam olarak yorumlanamıyorsa o bilgi önemli bir bilgidir sonucu çıkar. Stratejik hesap türlerinin, mali olayların, muhasebe raporlarında bulunması mecburidir.

¹ Sevilgen, s.27

2.12. Özün Önceliği Kavramı

Söz konusu kavram; muhasebeleştirilmesi gereken işlemlerin, bunlarla ilgili yapılacak değerlendirmelerde söz konusu işlemlerin biçimlerinden ziyade finansal özellikleri ve özleri göz önünde tutulur. Çoğunlukla işlemlerin özleri ile biçimleri birbirlerine yakın olmasına karşın kimi hallerde değişiklik olabilmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan durumlarda öze değil biçime öncelik tanınması gerekir. Örneğin, vergi kanunları açısından şüpheli alacak kabul edilen yasal takipteki bir alacağın tahsilatında uygulamada şüpheli bir durum görünmüyorsa, muhasebe açısından bu alacağa şüpheli bir alacak işlemi yapmamalıdır.¹

3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ

Devlet muhasebesinin ortaya çıkışı ve gelişimi 15.yüzyıldan başlayarak günümüze kadar gelmiştir. Devlet muhasebesinin tutulması ve gelişmeye başlaması kameral muhasebe sistemi ile olmuştur. Kameral muhasebe sistemiyle tutulan devlet muhasebesi bütçe odaklı olmuş ve bütçenin gelir ve giderlerinin toplanmasını ve harcanmasını ele almıştır.²

Tarihsel gelişim süreci içerisinde çeşitli ülkelerde devlet gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi için farklı sistemler kullanılmıştır. Bütün dünya ülkelerinde tatbik edilen tek bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Zamanın gelişmelerine göre devletlerin muhasebe sistemleri de değişiklikler olmuştur. Eskiden devletlerin almış olduğu mali kararlar ve mali politikalar için mali bilgi gereksinimi olabildiğince az olmuştur. Bundan ötürü ilk önceleri bütçe odaklı ve basit muhasebe sistemleri gelişmiştir. Çağımızda ise daha çok bütçe odaklı muhasebenin dışına çıkılarak devletin elinde bulunan taşınır ve taşınmaz mal varlıkları ve bunlardaki değişimler, ayrıca nakit akışları da muhasebe sistemlerinde önem kazanmıştır. “Bütün muhasebe sistemleri gibi devlet muhasebe sistemlerinde de sistemden umulan yararlar ve ulaşılmak istenen amaçlar, devlet muhasebesinin ilerlemesine neden olmuştur.”³

¹ Sevilgen, s.27

² Ö.Çetinkaya, “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan), Seri: 46, 2004, s.86

³ Karaarslan, 2005, s.1

Tarih süresince devlet muhasebe sistemlerinde ilerleme sonucunda meydana çıkan ana sistemler aşağıda sıralanmıştır:

- “ - Eski Kameral Muhasebe Sistemi
- Yeni Kameral Muhasebe Sistemi
- Schneider Muhasebe Sistemi
- Constante Muhasebe Sistemi
- Logismografi Muhasebe Sistemi

Yukarıda sayılan sistemlerden, Schneider muhasebe sistemi ve Kameral muhasebe sistemi klasik görüş etrafında biçimlenmiştir. Çağdaş görüş etrafında ise Logismografi muhasebe sistemi ile Constante muhasebe sistemi, biçimlenmiştir.”¹

3.1. Kameral Muhasebe Sistemi

İlk defa Avusturya’da ortaya çıkan sistem, devletin bütçe ihtiyaçlarına cevap vermek üzere geliştirilmiştir. Bütçede bulunan gelirlerin ve giderlerin tahmini ve bütçenin uygulanması ile ilgili neticelerinin cetvel ve sütunlarda yer almasıdır. Söz konusu sistemde yalnızca kasa hareketleri izlenmekte, mal varlığı hareketleri bu sistemin dışında kalmaktadır. Bu sisteme bu nedenle, “Bütçe Muhasebesi” de denmektedir.²

Bu sistem Yeni, Eski Kameral Muhasebe Sistemi diye ikiye bölünmektedir.

3.1.1.Eski (basit) Kameral Muhasebe Sistemi

Bu sistemin ilk tatbikinde kasanın giriş ve çıkış işlemlerine önem verilmekte ancak, devlete ait olan borç ve alacakları, taşınır ve taşınmaz mallarındaki değişmeyi takip etme imkânı bulunmamaktadır.³ Bu nedenle, eski kameral muhasebe sistemi varlık muhasebesini değil bütçe muhasebesini esas almaktadır.

¹ Karaarslan, 2005, s.9

² Yıldırım - Çetinkaya, 2006, s.37

³ G. Gökçen, Devlet Muhasebesi, İstanbul, 2003, s.26

Şekil 2: Kasa Defteri

Tarih	İşlem	Belge	Gelir	...	Gider

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.139

Şekil 3: Gelir-Gider Ayrıntı Defterinde Gelir Kaydı

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

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.140

Devletin yapmış olduğu çalışmaların bütçe açısından muhasebe kayıtlarına alınmasını hedefleyen eski kameral muhasebe sisteminde yukarıda olduğu gibi gelir gider ayrıntı defteri ve kasa defteri olarak toplam iki adet defter tutulmaktadır.¹ Veznedarın tuttuğu kasa defteri, gelir ve gider belgeleri esas alınarak kasa giriş, çıkışları kayıt altına alınmaktadır. Kasa defterine bu belgelerin ve gelir, gider ayrıntı defterlerindeki sıra numaraları yazılır. Gelir gider ayrıntı defteri büyük defter özelliğindedir. Kasa defteri toplamaları yılsonuna kadar devam eder. Gelir gider ayrıntı defteri ise büyük defter niteliğindedir. Söz konusu deftere bütçedeki kalemlerine göre gelir ve gider ödemeleri kaydedilir. Bu defterler veznedarca tutulur.²

Bu sistemin en önemli yararı; basitliği nedeniyle çok az memur ile yürütülebilmesi, az masraflı olması ve hesap sonuçlarını çabuk verebilmesidir. Sakıncaları ise, her iki defterin veznedar tarafından tutulması nedeniyle hesapların denetiminin zor olmasıdır.³

¹ Ö. Akmut, Türkiye’de Devlet Muhasebesi, Ankara , 1973, s.21

² O. Güvemli, Muhasebe Tarihi, İstanbul, 1995, s.33

³ Akmut, s.22

3.1.2.Yeni Kameral Muhasebe Sistemi

Bu sistem, eski Kameral muhasebe sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Zira, eski Kameral muhasebe sistemi yalnızca ödeme ve tahsilatları göz önünde bulundururken, gerçekleşmeyen gelir ve giderleri yani tahakkukları hesaba katmamaktaydı. Bu sistemde, eski Kameral sistemin aksine, gelir ve gider tahakkuklarını izlemek ve kayıt altına almak mümkün hale getirilmiştir. Dolayısıyla, sistemin en önemli yeniliği, işlemlerin tahakkukunu da sisteme dâhil ederek muhasebeye önemli yenilikler getirmiş olmasıdır.¹

Tahakkuk hesaplarını sisteme dahil edebilmek amacıyla gelir-gider ayrıntı defterine tahakkukları gösteren yeni satırlar ilave edilmiştir. Bu sayede tahakkuk edip ödenmeyen giderler ve tahsil edilemeyen gelirlerin izlenmesi mümkün hale gelmiştir.²

Eski Kameral muhasebe sisteminde muhasebe kayıtlarının hepsinin veznedar tarafından yapılması hesapların kontrolüne olanak tanımamaktaydı. Oysaki, Yeni Kameral muhasebe sisteminde muhasebe kayıtlarının işlenmesi vazifesi muhasebe servisi ve kasa servisi olmak üzere iki ayrı servise verilmiştir. Bu sayede daha önce sadece veznedarın görev yaptığı muhasebe birimi, bu sistemde muhasebe ve kasa servislerinde çalışan daha çok muhasebe memurunca takip edilerek karşılıklı kontrol sağlanmıştır.

Bu sistemde gelir ve giderlerin bütçesel hükümlere uygunluğunu sağlamak amacıyla yılsonlarında senelik hesaplar tablosu hazırlanmaktadır. Senelik hesaplar tablosunun hazırlanabilmesi için öncelikle yılsonunda gelir gider ayrıntı defteri kapatılarak yılsonu hesapları çıkarılmakta ve bütçede yer alan tahakkuk, tahsil ve ödeme miktarları listelenmektedir.³

3.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Gerek eski gerekse yeni kameral muhasebe sistemlerinin devlet muhasebesinde yalnız kasa nakit ve bütçe işlemlerini kapsamıştır, mahsup işlemleriyle bütçe dışı alacak ve borç hesaplarını muhasebe dışında bırakmıştır.

¹ İ. Şahin, Devlet Muhasebesi Ders Notları, Bolu, 1982, s.5

² N. Şahin, Devlet Muhasebesi, Ankara, 1968, s.26

³ V. Akarçay, Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980, s.16

Schneider sistemi bu sakıncaları gidermek amacıyla uygulama alanına konulmuş, daha geliştirilmiş bir sistemdir.¹

Bu sistemde;

- Yevmiye defteri
- Defterikebir
- Gelir ve gider ayrıntı defteri olarak üç farklı defter bulunur.

Yevmiye Defteri:

Şekil 4: Yevmiye Defteri (Sol sayfa)

No	Tarih	Bütçe		Defteri Kebir		Gelir Gider İçeriği	Kalıntı	Kasa	Mahsup
		Fasıl	Madde	Sayfa	No				

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.144

Şekil 5: Yevmiye Defteri (Sağ sayfa)

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

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.144

Yevmiye defteri ilk kez kameral muhasebe sisteminde Schenieder’de görülmektedir. Bu defter gelir ve gider diye ikiye ayrılmıştır. Defterin sol ve sağ sayfaları birbirini tamamlayan iki tablo halindedir. Sol sayfa gelir ya da giderin

¹ Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.38

yevmiye sıra numarası, tarih, bütçedeki bölüm ve maddesi, defteri kebir numarası, işlemin açıklaması, kasa, mahsup ve toplam sütunlarını içermektedir. Defterin sağ sayfasında ise hesap grupları ve sütunlar vardır. Scheneider sisteminde uygulamaların kayıt şekli değişiktir. Şöyle ki çift taraflı kayıt sistemi gereğince bir hesaba borç kaydedilmesi gerekli miktarlar bu sistemde gider yevmiyesinde ilgili bölüme, alacak kaydedilmesi gerekli miktarlar ise gelir yevmiyesinde ilgili bölüme kayıt yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle çift yönlü kayıt yöntemindeki borç alacak sistemi yerine, Scheneider sisteminde her işlem gelir ve gider olarak gerekli sütunlara geçirilmektedir.¹

Gelir Yevmiye Defteri:

Fasıla:.....

Madde:.....

Hesap:.....

Şekil 6: Gelir (Sol sayfa)

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

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.145

Fasıla:.....

Madde:.....

Hesap:.....

¹ Akmut, s.22

Şekil 7. Gider (Sağ sayfa)

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

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.146

Gelir Yevmiye Defteri: Yevmiye defterinin sağ sayfasındaki hesap grupları ve sütunları bütçe gelirleri olarak yapılan tahsilata aittir. İsimlerini de gelir çeşitlerinden almaktadır. Örneğin, (A) grubu merkezden, (B) grubu merkeze bağlı köylerden, (C) grubu köylerden yapılan tahsilata ayrılabilir. Benzer şekilde A grubunun birinci sütunu vezneye ikinci, üçüncü ve dördüncü sütunları tahsildarlardan, tahsil şubelerinden veya vergi dairelerinden her birine ayrılabilir. Bundan başka A, B, C tabloları vergi çeşitlerine de tahsis edilebilir. Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi vb. Cari hesap grubunun emanet tahsilatına, ikinci sütunu şahıslardan alacaklar tahsilatına, üçüncü sütunu avans borçlularından yapılan tahsilata vb. ayrılabilir.¹

Gider Yevmiye Defteri: Bu defterde sağ sayfadaki hesap grupları ve sütunları bütçeden yapılan harcamalara aittir. Her grup ve sütunlar idari ayırıma uygun olarak harcamacı dairelere ayrılır. Cari hesap grubu ise bütçe dışı yapılan ödemelere aittir. Örneğin, cari hesap grubundaki birinci sütun emanetten reddine, ikinci sütun avans ödemelerine tahsis edilebilir. Giderin kaydı gelirdede olduğu gibi her işlem tarih sırasıyla bir satıra olmak üzere sol ve sağ sayfalardaki ilgili sütunlara yazılmak suretiyle yapılır.²

Defterikebir: Schneider sisteminde defterikebir, yevmiye defterindeki hesap grupları itibariyle tutulur. Defterikebirin sol sayfası gelir hesaplarına, sağ sayfası ise gider hesapları için ayrılmıştır. Tahakkuk ve tahsil edilen gelirler için iki ayrı sütun açılmıştır. Buna paralel olarak tahakkuk eden ve ödenen giderler içinde iki ayrı

¹ İ. Şahin, s.31

² İ. Şahin, s.33

sütun açılmıştır. Gelir tahakkuk kayıtları tekalif cetvelleri veya tahakkuk fişlerine, gider tahakkuk kayıtları ise, gider tahakkuk belgesine işlenir.

Gelir ve Gider Ayrıntı Defteri: Schneider sistem bütçenin gerektirdiği idari denetimin sağlanabilmesi için gelir ve gider ayrıntı defterinin tutulması yöntemini kabul etmiştir. Defterin biçimi defterikebirin biçimi ile aynıdır. Defterikebirde dairelerin harcamaları toplam olarak, bu defterde ise harcama çeşitleri itibariyle ayrıntılı olarak kaydedilir. Yani, yeni kameral sistemdeki defterden çokta farklı değildir.

Sene sonunda ise hesaplar kapatıldıktan sonra defterikebirdeki bölümlere göre gelir ve gider cetvelleri hazırlanmaktadır. Bu cetveller gelir ve giderlerin bütçeye göre yürüyüşü hakkında bilgi vermekte ve malvarlığının aktif ve pasif unsurlarını da göstermektedir. Ayrıca kar zarar hesabını çıkarmak, özet cetvellerin geleceğe devreden miktarlarını gösteren sütunlarından yararlanarak bilanço yapmak bu sistemle mümkün olabilmektedir.¹

Fakat bu sistem borç ve alacak ifadesi yerine gelir ve gider ifadesi üstüne bina edilmiş ve hesapların çalışma şekli bu düzene bağlı olarak gerçekleşmiştir. Bu nedenden dolayı bu sistem, günümüz devletin mali ihtiyaçlarına cevap verecek bir pozisyonda değildir.

3.3.Constante Muhasebe Sistemi

Constante muhasebe sistemi, kameral muhasebe sisteminin yetersiz kalarak ihtiyaçları karşılayamaması sonucunda ortaya çıkmış bir sistemdir. Gelir ve giderlerin hem tahakkuklarını hem de tahsil ve ödemelerini gösteren çift yanlı bir kayıt sistemidir.²

Bu sistem, hesaplar vasıtasıyla devlet mal varlığındaki azalış ve artışları, mali yılın sonundaki kâr, zarar durumunu da göstermektedir. Yılsonunda tüm hesapların kar-zarar sonuçları sermaye hesabına atılmakta, bu hesabın bakiyesi de devlet mal varlığını göstermektedir.

¹ M. H. Coşan, Devlet Muhasebesi, Ankara, 1980, s.4

² G. Gökçen, Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Önerileri, Ankara, 2003, s.27

Constante muhasebe sisteminde tüm işlemler borçlu ve alacaklı olarak iki hesaba kaydedilmektedir. Sisteme constante denilmesinin nedeni, her işlemin belli hesaplardan geçmesi, hesaplar arası ilişkilerin sabit kalmasıdır.¹

Bu sistemde gelir – gider ayrıntı defteri, kasa defteri olarak toplam iki çeşit defter bulunmaktadır. Kasaya yapılan girişleri kasa defterinin borç sayfasına, kasadan yapılan çıkışları ise alacak sayfasına, tarih sırasını göre işlenmektedir.

Şekil 8: Kasa Defteri

Yevmiye		Açıklama	Aktif	Pasif
Sıra No	Tarih			

Kaynak: Z. Yıldırım – Ö. Çetinkaya, Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama, Bursa, 1999, s.44

Gelir ve gider ayrıntı defteri ise kasa hesabı dışındaki devlet mal varlığının pasif ve aktifleri ile bütçe hesaplarını kapsamaktadır. Gider tahakkuk ettiğinde ilgili dairenin (masrafın ait olduğu birim) gider hesaplarına borç ve gider bakiyeleri hesaplarına da alacak kaydedilmektedir.²

Para tahsilatı yapıldığında kasanın alacağına, gider bakiyeleri hesabının da borcuna işlenmektedir. Bütçe gelirlerinde de tahakkuk eden gelirler gelirin cinsine göre bağlı bulunduğu hesabın alacağına, gelir bakiyeleri hesabının da borcuna

¹ Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.42

² Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.45

işlenmektedir. Gelir tahsil edildiğindeyse tahsil edilen tutar kasanın borcuna, gelir bakiyeleri hesabının da alacağına işlenmektedir.

3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sistemi aslında bir İtalyan sistemidir. Çünkü, ilk defa İtalya’da muhasebenin kurucusu olan Commander Cerbani tarafından hazırlanmıştır. İtalya’da 1881 yılında muhasebat umum müdürü olan Cerboni tarafından uzun mesai ve tecrübelerin sonucunda geliştirilerek Logismografi sistemi oluşturulmuştur. Bu sistem mevcut muhasebe sistemleri içerisinde en çok Amerikan sistemine benzemektedir. Çünkü, Amerikan sistem bütün hesapları tablolar şeklinde ve sütunlar halinde gösteren bir sistemdir. Logismografinin kelime anlamı ise tablo şeklinde kayıt tutmaktır. Bu nedenle, Logismografi gerek kelime anlamı olarak gerekse işlemleri Amerikan sistemleri gibi tarih ve konu itibarıyla kaydettiği için Amerikan sisteme benzemektedir.¹

Logismografi muhasebe sistemi bütçe hesaplarını tutmak, devletin malvarlığını ve malvarlığındaki değişiklikleri göstererek, devletin malvarlığının iyi yönetilip yönetilmediğini izlemek amacıyla oluşturulmuştur.² Ancak, bu sistem bir taraftan devlet muhasebesinin amacı olan devlet faaliyetlerinin kontrolünü sağlarken diğer taraftan da ticari muhasebenin amacı olan işletme hesaplarına da yer vermek suretiyle rasyonel bir muhasebe haline gelmiştir. Bu sebeple Logismografi sadece devlet muhasebesi sistemi olarak değil, aynı zamanda ticari ve sınaî muhasebe sistemi olarak da kullanılmaktadır.³

Sistemin esasını devletin hem malvarlığına sahip olduğu hem de malvarlığının bir yöneticisi olduğu düşüncesi oluşturmaktadır. Bu nedenle, bu düşünceden hareketle sistemde mal sahibi (devlet) hesabı ve vazifeli memurlar (ayanlar) hesabı olarak iki çeşit hesap tutulmaktadır. Logismografi muhasebe sistemi bütçe hesaplarıyla varlık hesabını kısa sürede verebilen bir sistem olmasının yanında,

¹ G. Akdeniz, Devlet Muhasebesi, İstanbul, 1948, s.66

² Giray, s.148

³ N. Şahin, s.40

devlet muhasebesine yeni kavramlar getirmesi nedeniyle önemli ve dikkat çeken bir sistemdir.¹

Sistemde oluşturulan mal sahibi hesabında, devlete ait malvarlığı dahil olan mal mevcutları ile bunlar üzerinde meydana gelen değişiklikler gösterilmektedir. Bu nedenle, mal sahibi hesabı devletin sahip olduğu bütün malların miktar, tür ve kıymet itibarıyla gösterildiği bir hesaptır.²

Diğer taraftan oluşturulan görevli memurlar hesabı ise devlet mallarını devlet adına belirli kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak muhafaza ve idare eden devlet memurlarının mallarının durumunu günü gününe bildirmesi gerektiği düşüncesinden dolayı oluşturulmuştur. Bu nedenle, bu memurların hesapları görevli devlet memurları hesabı altında toplanmıştır.³

Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterler muhasebe şeması, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebir olmak üzere dörde ayrılmaktadır.⁴ Bu sistemde tutulan defterlerden ilki olan muhasebe şeması, sistemde açılan hesapların ve tutulan defterlerin çok olması nedeniyle bu defterler arasında ilişkiyi sağlamak amacıyla oluşturulmuş bir hesap planıdır.⁵ Logismografi muhasebe şemasında hesapların adları ve durumları, yevmiye defterlerinde ve defteri kebirdeki ilgili sütun numaraları ve tahlili cetvel irtibatları gösterilmektedir.⁶

Logismografi muhasebe sisteminde tutulan ikinci defter olan müsvedde defterlerine işlemler tarih sırasıyla ayrıntılı olarak kaydedilmektedir. Bütün işlemler ilk önce yevmiye defterine daha sonra buradan defteri kebirde geçirilmektedir.⁷

Logismografi muhasebe sisteminde yevmiye defteri bütçe hesapları ve malvarlığı olmak üzere iki ayrı tablo halinde düzenlenmiştir. Bütçe hesapları gelir ve gider olarak iki ana gruba ayrılmış ve ayrılan bu iki grupta kendi içinde mal sahibi ve görevli memur hesaplarına ayrılmıştır. Malvarlığı hesapları da aynı şekilde mal

¹ K. Tüğen, Devlet Bütçesi, İzmir, 1999, s.176

² Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.47

³ N. Şahin, s.47

⁴ Karaarslan, 2005, s.12

⁵ Akarçay, s.20

⁶ Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.48

⁷ Giray, s.149

sahibi ve devlet hesaplarına ayrılmıştır. Yevmiye defterinde ayrıca müsvedde ve mahsup kalanları da mevcuttur.¹

Logismografi sisteminde tutulan son defter olan defteri kebir tek bir defter değildir. Bu defterde her hesap grubunun ayrı defteri kebiridir. Ana hesaplar defteri kebirde açılmıştır ve açılan bu hesapların hepsinin ayrıca tahlili defter veya tabloları mevcuttur.²

Söz konusu Defterin hesap grupları altı gruba ayrılmıştır.

Görevli Memur Malvarlığı Hesapları

Görevli Memur Gider Hesapları (bütçe)

Devlet Gelir Hesapları (bütçe)

Devlet Gider Hesapları (bütçe)

Görevli Memur Hesapları (bütçe)

Devlet Malvarlığı Hesapları

Logismografi muhasebe sistemi temelde bütçe gelirleri, bütçe giderleri ve malvarlığı hesapları çevresinde çalışmaktadır.³ Bütçe gelir hesabında, devlet mal sahibi olarak bütçede tahmin edilen geliri tahakkuk ettirmekle görevli memurlardan alacaklı olduğu için bütçe tahmini geliri, devlet gelir hesaplarına alacak, görevli memur hesaplarına, borç yazılarak kaydedilmektedir. Görevli memurlar gelirleri tahakkuk ettirdikçe devlete karşı borçtan kurtulduğu için devlet gelir hesabına borç, görevli memurun hesabına alacak olarak kaydedilmektedir.⁴

Bütçe gider hesabında ise, devletin bütçe ile tahmin ettiği giderler devlet gider hesabının borcuna, görevli memur hesabının alacağına kaydedilmektedir. Gider

¹ Akarçay, s.21

² Akarçay, s.21

³ Akarçay, s.21

⁴ Giray, s.151

tahakkuk ettikçe devlet gider hesabı alacaklandırılmakta ve görevli memur hesabı da borçlandırılmaktadır.¹

Malvarlığı hesapları da devlet malvarlığı ve görevli memur malvarlığı hesapları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Devletin malvarlığı hesaplarını oluşturan tahlili hesaplar, kasa, banka, gayrimenkul, menkul kıymetler, devlet istikrazları, bütçe giderlerinden borçlar gibi kalemlerden oluşmaktadır. Görevli memurlar malvarlığı ise yukarıda saydığımız devlet malvarlığı kalemlerini korumakla ve yönetmekle görevli olan kişilerin hesaplarıdır.²

Tahakkuk eden gelirler, devlet malvarlığı hesabının alacağına, görevli memurların malvarlığı hesaplarına borç olarak kaydedilmektedir. Gelirler tahsil edildiğinde ise devlet hesaplarına bir kayıt yapılmadan bir görevli memur hesabına borç yazılırken, diğer görevli memur hesabına alacak yazılmaktadır.³

4. DEVLET MUHASEBESİ YAKLAŞIMLARI

Devletin kullandığı muhasebe, önceden devletin çalışma alanının sınırlılığı nedeniyle yalnızca bütçede mevcut olan gelir, giderleri izlemiş, devletin mal varlığını borç ve alacaklarını kapsamına almamıştır. Zamanla devlet faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve faaliyet alanının büyümesi sonucunda devlet muhasebesi görevini tam olarak yerine getiremez bir pozisyona gelmiştir. Zamanla devlet muhasebesi sadece devletin bütçesini takip eden pozisyonundan çıkıp devletin borçlanmasıyla meydana gelen konumu, taşınır, taşınmaz varlıklarında, malvarlığında ortaya çıkan değişiklikleri takip eden bir pozisyona dönüşmüştür. Özetle devletin kullandığı muhasebe görev alanı bütçe gelir ve giderlerden başka, devlete ait mallar, borç ve alacaklarını da kapsamına almıştır.

Devlet muhasebesi sistemleri, tarih boyunca değişiklikler meydana gelmiştir. Bu süreçte klasik ve modern yaklaşım, olarak iki ana fikir oluşmuştur.

¹ Akmut, s.28

² Akarçay, s.22

³ Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.55

4.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Bu yaklaşım gereğince devlet muhasebesinin gayesi devlet giderlerinin, gelirlerinin bütçeye uygun olarak yürütölüp yürütölmediğinin izlenmesi, kayıt altına alınması ve kontrolünün sağlanmasıdır. Bu nedenle, klasik devlet muhasebesi yaklaşımını “bütçe muhasebesi” olarak değerlendirmek mümkündür. Klasik devlet muhasebesi yaklaşımında sadece devletin gelir ve giderler izlenmekte, devletin borç ve alacakları ile sahip olduğı maddi ve maddi olmayan malvarlığı kapsam dışında tutulmuştur.

Bu anlayışa göre devletin alacak ve borçları, taşınır taşınmaz malları devlet muhasebesi sahasının dışarısında bırakılmıştır. Bunun nedenleri aşağıdaki gibi izah edilmektedir.

Devlet sahip olduğı malların hakiki maliki değildir. Hakiki sahipleri devleti meydana getiren fertlerdir. Bu sebeple devletin gayesi bu mal varlıklarını kayıt altına almak değil ulus namına muhafaza etmektir.¹ Bu sebepten ötürü devlet herhangi bir mal varlığına malik olmadığı için bu malların muhasebesini de tutmamalı ve bilançosunda da yer vermemelidir.

Devlet, sahip olduğı varlıkların üstünde tam olarak kullanım hakkına sahip değildir. Müze, saray ve eski eserler gibi varlıklar üzerinde hususi mülkiyetteki kullanma hakkına sahip değildir. Kısacası söz konusu varlıklar için kiraya verme ve satma faaliyeti yapılamaz.²

Devlet elinde bulundurduğı mallar için muhasebe tutması ve bunları kayıt altına alması düşüncesi çok sakıncalı bir düşüncedir. Bunun düşüncenin sonucu devleti zoraki sosyalizme iter.

Devletin sahip olduğı malların, varlıkların muhasebesi görüşü devletin tasarruf alanının büyümesi gerektiğini savunur.³ Söz konusu fikir devletin mal varlığını çoğaltmasını gerektirmektedir. Bu da devletin mevcut olan malvarlığını

¹ Karaarslan, 2005, s.6

² Yıldırım - Çetinkaya, 2006, s.34

³ Akarçay, s.9

koruyarak gerçekçi bir biçimde kullanmak olan asıl amacından sapmasına neden olur.

Devlet bilançonun borç tarafında alacaklar ve varlıklar, alacak tarafında öz kaynaklar ve borçlar bulunur. Bu kaynakların ve varlıkların aynı değerle ölçülmesi zor olduğundan dolayı bilanço hesaplarının hatalı olmasına neden olur.

Devlet muhasebesinde mal varlığı hesaplarıyla, bütçe hesaplarının beraber tutulması teknik yönden çok güçtür. Çünkü, mal varlığı muhasebesi reel değerleri bütçe muhasebesi ise reel olmayan değerleri gösterecektir. Devlet muhasebesinde gerçek ve gerçek olmayan değerlerin birlikte takip edilip kayıt altına alınması imkânsızdır.

4.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Bu yaklaşım gereğince devlet muhasebesi, devletin gider ve gelirlerinin yanında devlete ait alacaklar ve borçlar, sahip olduğu varlıklarını ve kıymetlerini de muhasebe kayıtlarına almalıdır. Çünkü, devletin zaman geçtikçe büyüyen çalışma alanı sebebiyle bazı alacak ve borçların ortaya çıkması, bazı malvarlıklarına malik olması mecburidir.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı, devlet muhasebesini sadece gelir ve giderlerini izleyen bütçe muhasebesi olarak kabul edilemez. Kabul etmek gerçek olamaz, ayrıca kamu yönetiminin gereksinimlerine eksiksiz şekilde karşılayamaması manası çıkmaktadır.

Muhasebe yönünden devlete ait varlıkların üstünde tesis edilecek işlemler, bütçeyle ilgili işlemlerin özelliği birbirlerine göre değişiklik arz etmektedir. Bütçe yönünden gider olan bir masraf devletin varlıkları açısından gider sayılmadığı gibi, bütçe yönünden bir gelir, kamu varlığı açısından gelir kabul edilmez. Örneğin, herhangi bir gayrimenkulün devlet tarafından satın alınması bütçe yönünden bir gider sayılmasına rağmen, kamu varlığı açısından gider sayılmaz. Zira, varlıkta bir değişiklik söz konusu değildir, devletin nakdi gayrimenkule dönüşmüştür,¹ yararı

¹ Akarçay, s.10

uzun vadede bitecek bir varlık durumuna dönüşmüştür, nakit, taşınmaz varlık durumuna getirilmiştir.

Son dönemlerde devlet düşüncesinde ortaya çıkan gelişmeler, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kavramların yaygınlaşmasına neden olmuştur. Bu sebeple devlet muhasebesinde çağdaş devlet muhasebesi yaklaşımının benimsenmiş olduğu, milletlerarası kurumların, kuruluşların devlet muhasebesi sahasında çıkardığı ilke ve sistemlerinde, modern devlet muhasebesi yaklaşımı doğrultusunda şekillendiği izlenmektedir.

5. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT YÖNTEMLERİ

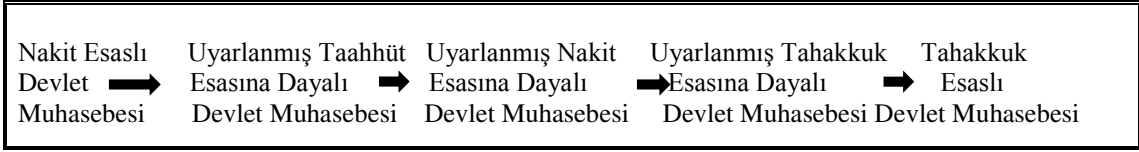
Eskiden milli ekonomide siyasi iktidarın görevlerinin az olduğu zamanlarda, ekonominin idaresi için bilgi gereksinimi fazla değildi. Günümüzde ise gelişmiş ülkelerin bazılarında halkının sosyo ekonomik kalkınmasını çabuklaştırmak maksadıyla iktidarlar, ekonomilerin tertipli hale getirilmesi, yönlendirilmesi, doğrudan idare hususunda önemli mesuliyetler almış bulunmaktadır. Bu sebeple etkili kamu mali idaresi için, lüzumlu bilginin elde edilmesinde, değişen koşullara göre uyum sağlamak öncelikli, aynı zamanda da zaruridir. Milletler arasında büyüyen münasebetler sebebiyle, bilgi gereksiniminden meydana gelen değişiklikleri yanıtlayabilecek bir yöntemin oluşturulması mecburi hal almıştır.¹

Farklı muhasebe, raporlama yöntemlerinde türetilen mali raporları birbirleriyle mukayese etmek, bu raporları konsolide etmek imkansızdır. Örneğin, Avrupa birliğine üye olan ülkeler değişik muhasebe sistemleri uygularsa Avrupa birliğine ait mali tabloları konsolide etmek mümkün olmaz. Bu nedenlerden dolayı milletlerarası kurumlar, dünyada aynı muhasebe standartlarının oluşturulması için çalışmalar başlatmışlardır. Bu çalışmalar sürecinde devlet muhasebe sistemlerinde nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine doğru çalışmalar başlatılmıştır.²

¹DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, T.C. Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara, 2000, s.25

² E. Karaarslan, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Ankara, 2007, ss.11-12

Şekil 9:Devlet Muhasebe Sisteminin Gelişimi



Kaynak: Ö.Çetinkaya, “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan), Seri:46, İstanbul, 2004, s.88

Fakat bütçe odaklı olan bu kayıt yöntemi zaman içinde kamu idaresinde gereksinimler karşılanamaz duruma gelmiştir. Bu nedenle, de devlet muhasebesinde kayıt yöntemleri konusunda bazı yeni çalışmalar ve araştırmalar içine girilmiştir.

Bu bağlamda çağdaş devlet muhasebesinin başlangıç noktası nakit esasına dayalı muhasebe sistemidir. Çağdaş devlet muhasebe sistemlerinin esasını oluşturan tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde ise, duran varlıklar da dahil olmak üzere tüm varlık ve yükümlülöklere ilişkin her türlü mali işlem, tahsilat veya ödemenin yapılıp yapılmamasına bakılmaksızın, kayıt altına alınmaktadır.¹

Devlet muhasebesinde uygulanan başlıca kayıt yöntemleri nakit esaslı ve tahakkuk esaslı kayıt yöntemleridir. Bu ana kayıt yöntemlerinin dışında ek olarak, diğer kayıt yöntemlerine geçiş yöntem olarak da uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı ve taahhüt esasına dayalı kayıt yöntemlerinden bahsedilebilir.

5.1.Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu sistem nakit giriş ve çıkışlarından dolayı ortaya çıkan işlemleri kayıt altına alır. Yani parasal işlemler, vakalar, nakden tahsil edildiğinde ya da ödendiğinde muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Bu sistem yapılan işlemlerden elde edilen hizmet ve yararların hangi zamanda meydana geldiğine bakmaz. Bu sistem bütçe gider ve gelirlerini, mali raporları, nakit çıkış ve girişlerini muhasebeleştirir.²

¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara, 2002, s.6

² M. Dişli, M. İpek, B. Aydın, Merkezi Yönetim Muhasebesi, Ankara, 2007, s.16

Nakit esasına dayalı muhasebe kayıt sistemi, sadece bütçe işlemlerini kaydetmekte, ancak, devletin yapmış olduğu çalışmalar sonucu ortaya çıkan gelir gider ve varlık hesaplarını muhasebe kaydına almamaktadır. Ayrıca, asıl olarak ödemeler yani nakit giriş ve çıkışları ile ilgilendiği için mali yönetime yararlı olan çok az bilgiyi kullanıcılara sunar. Bununla birlikte etkinlik ve tutumluluk açısından herhangi bir başarı değerlendirilmesi yapılmasına ve hedeflenen gayelere erişilip erişilmediği hususunda bir değerlendirme yapmaya olanak sağlamaz.

Bu sistemin belli başlı eksiklikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹:

- Bilanço Düzenlenememesi:

Bu sistemde bilanço elde edilememektedir. Zira, bilanço düzenlemek için devletin borçları, taşınır ve taşınmaz varlıkları ve yükümlülükleri, öz kaynakları ile ilgili verilerin bulunmamasıdır. Nakit esaslı bu sistemin bu hususları kaydetmemesi, veri çıkaramaması ve bunun sonucunda bazı menfi durumlar meydana gelmektedir. Bu nedenlerden dolayı kamu idarecileri mali bilgileriyle ilgili kullanıcılar yeterince veri elde edememekte, değerlendirme yapmaları mümkün olmamaktadır

- Ekonomik Sonuçların Açıklanmaması:

Bu sistemde bütçe gelirleri, harcama, bütçe içi ve dışı tahsilatlar, ödeme işlemleri yalnızca nakit akışına göre rapor edilmektedir. Kurumların yapmış oldukları faaliyet neticelerini anlatan faaliyet raporları üretilmemektedir. Bu nedenle, o kurumun ekonomik neticeleri gösterilememektedir.

- Ekonomik ve Finansal Performans Göstergelerinin Olmaması:

Bu sistemde ekonomik akımlar tahmin edilememektedir. Bunun sonucunda da dönem gelir ve giderlerinin mukayesesi hususunda bilgi noksanlığı o kurumun mali, iktisadi performansını değerlendirme de zorluklara neden olmaktadır. Bu zorluklar neticesinde de performans göstergeleri tespit edilememektedir.

¹ M. Serçemeli, Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğünde Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi (AÜ), SBE , YYLT, Erzurum, 2010, ss. 20-21

- Hizmet Maliyetleri Konusunda Bilgi Üretilmemesi:

Karar alma süreci ve kamu sözleşme politikaları için, hizmet maliyet bilgisi, fiyatlama politikası, kontrol ve performans değerlendirme faydalı ve zaruri araçlardır. Fakat nakit esaslı muhasebe sisteminde giderlerle ilgili bilgilerle, hizmet maliyetini tespit etmekte faydalanılacak bilgiler elde edilemediği için karar alma hususunda lüzumlu bilgiler sağlamak mümkün değildir. Zira, yapılmış olan gelirler, giderler olduğu zamanda değil de tahsilatların gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca taşınırın kaydedilmemesi amortismanlarının hesaplanmaması da hizmet maliyetinin tespit edilmesini imkânsızlaştıran sebeplerden birisidir.

- Hesap Verme Sorumluluğunun Yerine Getirilememesi ve Mali

Şeffaflığın Sağlanamaması: Hesap verme sorumluluğu, demokrasinin icabı olarak, halkın, seçtiği kişiler ve bu kişilerin atadığı devlet idarecileri vazifelerini yapmada ve devletin imkânlarını kullanma hususlarında, bilgi alma, hesabını sorma, lüzumu ve mesuliyetidir. Mali şeffaflık devletin hesaplarının ve iktisadi amaçlarının halk tarafından görülebilme olanağının olmasıdır. Devlet muhasebesi devletin elinde bulunan bütün taşınır ve taşınmaz varlıkları ve kaynaklarını nasıl kullandığını kayıt altına alıp neticelerine göre mali rapor üreten bir yöntem olduğundan ötürü hesap verme işleminin esas ögesidir. Fakat bu muhasebe sistemi hesap verme mesuliyetini yerine getirecek esas verileri çıkaramamakta, mali rapor olarak sunamamaktadır. Bu sistem kamuoyunun bilgisi dahilinde olması icap eden hususlar üzerinde, ayrıntılı, zamanlı, sağlıklı mali veriler üretememekte bu nedenle, de mali şeffaflığa yeterince yardım edememektedir.

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemini savunanların ve karşı olanların görüşleri aşağıdaki gibi sayılabilir:

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi, devletin hesaplarını izlemek amacıyla çalıştırılan en kolay yöntemdir. Bu sistemi savunanlar, sistemin mali işlemlerin ekonomi üzerindeki etkilerini kolaylıkla belirlediğini ileri sürmektedirler. Bu görüşe göre devlet tarafından yapılan gerçek ödemeler, ekonomideki para gelirlerini artırıp ekonomiyi canlandırırken; diğer yandan, devlete yapılan ödemeler ise nakit

durumunu ve toplumun mallara ve hizmetlere olan talebini azaltacaktır şeklindedir.¹ Ayrıca hazinenin görevi gereği bir banker gibi çalışması nedeniyle, bu sistem bilinmesi zorunlu olan nakit pozisyonun değerlendirilmesini sağlamaktadır. Nakit esaslı muhasebe sisteminin en önemli fonksiyonu fon denetimi ve sorumluluk tespitidir. Sistem, kısa dönemde harcama sınırları ile elverişlilik ve iktisadi etkinin tespit edilmesi işlevlerini de yerine getirmektedir.²

Nakit esaslı sisteme karşı olan görüşler ise, nakit esaslı sistemin ekonomi üzerinde güçlü etkileri olabileceğini kabul etmekte, bununla birlikte devlete olan taleplerin veya sorumlulukların ödenmesi yapılmadığı sürece etkilerinin ölçülemeyeceği fikrini savunmaktadırlar. Nakit esaslı sistemin suistimallere açık bir sistem olduğu görüşü hâkimdir. Örneğin, cari bütçe yılına ait borçların ödenmesini yeni yıl başına ertelemek ve yılsonuna kadar avanslar ve bütçe emanetleri gibi vadesi gelmeyen borç yükümlülükleri altına girmek gibi. Nakit esaslı muhasebe sisteminin idare ve finansman vaziyeti ile ilgili, yöneticilerin karar almalarına yardımcı olma kapasitesi, sadece nakit olarak görünen hususlarla sınırlı kalmış olup, devletin elinde bulunan varlıklar ve devletin yapması gereken mükellefiyetlikleri kapsam dışı bırakmıştır.³

Nakit esaslı kayıt yöntemi, yukarıda açıklandığı gibi, içinde bulunulan mali yıl içinde gerçekleştirilen ödemeler hakkında bilgiyi verir. Fakat söz konusu ödemeler yapılmış olan asıl faaliyet ve sarf edilen kamu kaynaklarının asıl değerini yansıtmadığı için, reel anlamda gider olarak kabul görmezler. Ayrıca yapılan muhasebe kayıtları taahhüde başladığında hizmet veya malın alındığı vakte göre değil, ödeme gerçekleştiğinde muhasebeleştirildiği için, bu yöntem yıl sonunda bir kamu idaresine karşı ortaya çıkan talepler hususunda herhangi bir bilgi vermez.

5.2.Taahhüt Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu sistem gereğince, yapılan işlemler muhasebe kaydına, taahhüde başlanıldığında alınır. Söz konusu sistem daha önceden satın almak için sipariş verilmiş olan hizmet ve mallara ayrılmış bulunulan ödenekleri belirtir. Bu sayede

¹ T. Hacıhasanoğlu, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Erciyes Üniversitesi (EÜ), SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), Kayseri, 2008, s.27

² Güngör, s.90

³ Güngör, s.90

taahhütler yapılmış olan muhasebe kayıtlarından dolayı ödenek üstü giderlerin önüne geçilmiştir. Bu sistem harcama işleminin ilk önce bir taahhüt başlanıldığında, bütçeden ayrılan ödeneklerin harcanması, ya da kullanılmasının engellenmesi ve böylece ödeneği aşan giderin henüz taahhüt sürecinde önüne geçilmesi şeklinde işler.¹

Bu sistem başlanan taahhütlerle alakalı ilave bilgi verdiği için, nakit esasına nazaran üstünlüklere sahiptir. Fakat etkili bir kamu mali idaresinin icap ettirdiği bilgi gereksinimi, sadece ödeneklerin kullanılması ve asıl giderlerle sınırlı değildir. Dinamik bir kamu mali idaresinin istediği bilgiyi temin etmesi icap eden devlet muhasebesinin ortaya koyacağı bilginin, kamu mali idaresinin karar aşamalarında faydalanacağı diğer mühim öğeleri de kapsamı icap eder. Bu sistem kullanılarak mali verilerin kapsamı, ödenekler mukabili başlanan taahhütler meydana geldiği için kısmen büyütülebilir. Lakin bu veri, bu sistemde yükümlülükler kayıt altına alınmadığı için, yetersiz ve noksan kalmaktadır. Taahhüt esasında yalnızca başlanan taahhütler ile daha sonra yapılan ödemeler görülebilir. Kamu giderlerinin maliyetlerini gerçek olarak ölçemez. Çalışma sahası sürekli büyüyen ve bu yönde de daha geniş ve manalı yönetim verilerine gereksinimi olan kamu yöneticilerine, ihtiyaç duyduğu yönetim bilgilerini vermekten uzaktır.

Taahhüt esaslı kayıt yöntemi bütçede yer alan ödeneklerin kontrol edilmesi, finansal sorumluluk ve başlanan taahhütlerle ilgili bilgi sağlaması yönünden uygundur. Sadece başlanan taahhütler ve sonradan yapılan ödemeleri kayıt altına aldığından dolayı kamu hizmetlerinin maliyetlerini değerlendirmede yeterli olmamaktadır.

5.3.Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi²

Bu sistemde genel hatları ile nakit esaslı yöntemin tüm özellikleri bulunmaktadır. Nakit esaslı kayıt yöntemindeki gibi mali olaylar yalnızca nakden tahsil edildiğinde ya da ödendiğinde kayıt altına alınır. Nakit esastaki gibi devlete ait taşınır ve taşınmaz varlıklar, garantiler, taahhütler, borçlar, muhasebe kayıtlarına alınmamaktadır.

¹ DPT, s.71

² Karaaslan, 2007, s.13

Bu sistemin nakit esaslı kayıt yöntemlerine göre farkı, yılsonunda hesapların kapatılmayıp belirli bir süre daha çoğu zaman bir ay, bir önceki yıla ait işlemlerin yapılması için açık bırakılmasıdır. Bu döneme mahsup dönemi denir ve önceki mali yıla ait işlemler, bilhassa bütçe giderleri ile ilgili faturalar alınır ve muhasebeleştirilir.

Bu sistemin yegâne yararı mali olayları gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirerek raporlanması olanağı vermesidir. Bu sistemin bunun dışında nakit esaslı sistemin tüm özelliklerini taşır. Saydamlık ve hesap verilebilirlik için yeterli bilgi sağlamaz çünkü, yapılan kayıtlar sadece nakit çıkış ve girişleriyle sınırlıdır.

5.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu sistemde mali işlemler, nakit giriş ve çıkışının ortaya çıkış zamanına bakılmadan bir ekonomik değer oluştuğunda, değişime konu olduğunda, el değiştirdiğinde yok olduğunda, devir edildiğinde muhasebe kaydına alınır. “Bu sistemin çeşitli tatbikleri olmasına rağmen bu sistemin tam tahakkuk esaslı sistemden ayıran en mühim değişiklik muhasebe kayıtlarının kapsamıdır. Bu sistem devlete ait taşınır ve taşınmaz mal varlıkları muhasebeleştirilmez, rapor olarak sunulmaz. Bu nedenle, bu varlıkların belirlenmesi, amortismanına tabi tutulması, yeniden değerlendirilmesi vb. işlemler muhasebeleştirilmediğinden dolayı tam tahakkuk esaslı sistemi ile mukayese edildiğinde, tatbik edilmesi, yönetilmesi, anlaşılması, daha basittir. Nakit esaslı muhasebe sistemi ile mukayese edildiğinde ise noksan bilgi vermez, mali işlemlerde nakit giriş, çıkış olayı olmasına bakılmaksızın meydana geldiğinde kayıt altına alır, bütçe odaklı olarak çalışmaz. Tahakkuka bağlanmış borçları, alacakları, kayıt altına alır ve mali rapor olarak verir, gelecekte yükümlülüğe sebep olacak, garanti ve taahhütleri kayıt altına alır ve mali rapor olarak sunar.”¹

5.5. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı sistem, muhasebe biliminin geldiği en son noktadır. Ayrıca karar alıcılara en fazla detaylı bilgi veren sistemdir. Tabi ki bu sisteminde eleştirilen yanları eksik kalan tarafları vardır bunlarda zaman içinde tamamlanıp çok daha

¹ Karaarslan, 2005, ss.15-16

verimli hale sokulacaktır. Tahakkuk esasına dayalı kayıt yönteminde hadiseler ve işlemler nakit akımlarının hangi zamanda olduğuna bakılmadan meydana geldiklerinde kayıt altına alınır. Gelirler hesabı nakden tahsil edilip, edilmediğine bakılmadan mali yıl süresince tahakkuk eden, gelir kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı ise, nakden ödenip ödenmediği dikkate alınmadan, bir mali yıl süresince tahakkuk eden bütün giderleri gösterir. Kısacası mali yıl boyunca tahakkuk eden gelir, giderler ortaya çıktıkları yılın raporlarında, hesaplarında gösterilir. Bu nedenle de her yılın mali raporları söz konusu faaliyet dönemiyle ilgili mali işlemleri bütün olarak aktarır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin asıl hedefi bir mali yıl süresince ortaya çıkan giderler ve yine aynı mali yıl içinde elde edilen gelirlerin mukayesesi, mevcut bulunan kaynakların ve yapılması lazım gelen yükümlülüklerin dönem sonunda kontrol edilmesidir.

Bu sisteme göre hazırlanan raporlar, devlete ait taşınır ve taşınmaz varlıklarını, giderlerini, yükümlülüklerini ve daha başka iktisadi varlıkları kapsar. Tam tahakkuk esaslı muhasebe, amortisman ayrılması giderleri de dahil, program maliyetlerinin hepsini hesap ederek rapor şeklinde verir. Bu özelliği ile kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarının daha evvel tespit edilmiş performans ölçütlerine uygunluğunun yahut uygun olmadığının değerlendirilmesinde sağlıklı bir alt yapı meydana getirir.¹

Öteki devlet muhasebesi kayıt sistemleri ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemi mukayese edildiğinde diğerlerine göre üstünlükleri aşağıda sıralanmıştır:²

-Bilanço Düzenlenebilmesi: Nakit esaslı sistemle düzenlenen, veri sağlamaktan yoksun mali raporların yerine bu sistemle hazırlanan mali raporlar taşınır ve taşınmaz varlıklar, giderler, yükümlülükler, öz kaynakları içeren bilançolar ilgili harcama biriminin mali konumunu, başarısını, net ve doğru bir şekilde gösterir. Kamu kurumunun tüm yapmış olduğu faaliyetlerin ekonomik neticelerini gösterir.

¹ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü..., s.43

² Öz, ss.38-39

Bu sayede bilançoda görülebilen mali bilgiler, kamu sektörünün gelecekteki yükümlülüklerine yerine getirme ve borçlarını ödeme gücünü tespit etmeyi sağlar.

-Faaliyet Tablosu Düzenlenebilmesi: Nakit esaslı sistem, bütün kamu sektörünü kapsayan mali rapor üretememektedir. Bunun aksine bu sistemde tüm kamu sektörünün ya da ilgili harcama biriminin yaptığı işlemler ve hizmetlerin neticeleri mali rapor olarak alınabilmektedir.

-Performans Göstergeleri Belirlenebilmesi: Performans değerlendirilmesi ve karar alma yönünden tahakkuk etmiş gider ve gelirlerin kaydedilmesi çok önemlidir. Bu sistemde hazırlanan raporlardan yararlanılarak iktisadi ve mali başarının ölçülebilmesi için gösterge ve ölçütler tayin edilebilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi tarihsel süreçte devlet muhasebesinin en son geldiği noktadır. Pratikte bazı farklılıklar bulunmasına rağmen genel olarak kabul edilmiş kuralları olan tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sistemi, denetleme, mali raporlama ve inceleme yapılırken başka muhasebe sistemlerine kıyasla en elverişli sistemdir. Zira, tahakkuk esasına dayalı sistemin diğer muhasebe sistemlerine göre avantajı raporlama ve bütçelemeye en uygun sistem olması ve bilgi kaybına sebep olmamasıdır.

6. DEVLET MUHASEBESİNDE HESAPLARIN KAPATILMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Bir mali yıl için hazırlanarak uygulamaya konulan bütçenin, mali yılın sonunda hesaplarının kapatılarak gelir ve gider tahminleri bu tahminlerin gerçekleşme oranları tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak, bütçe dönemi son bulsa da söz konusu dönemde devletin hala ödenmemiş giderleri ile tahsil edilmemiş gelirleri olabilir. Gerçekleşen bütçe ile tahmini bütçe arasındaki farkları göz önünde bulunduracak bir biçimde bütçe hesaplarının kapatılmasında jestiyon ve egzersiz yöntemi olarak iki yöntem kullanılmaktadır.¹

¹ Gazioğlu, s.31

6.1. Jestiyon Yöntemi

Bu yöntemde bütçe hesapları ilgili olduğu mali yılda işlem görür. Mali yılın bitimiyle de bütün hesaplar kapatılır. Bütçe hesaplarının sonraki yıla devretmesi ve işlem görmesi söz konusu değildir. Ayrıca mali yılda yani dönem sonunda henüz kullanılmamış ödenekler mevcutsa bu ödenekler de iptal edilir. Dönem sonunda halen tahsil edilmemiş gelirler bulunuyorsa bir sonraki dönemin hesaplarına aktarılır. Yeni mali yılda, uygulaması sona eren geçen mali yıla ait gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması mümkün değildir. Bu yöntem yapısı ve özellikleri itibarıyla, hesapların nakit esasının tercih edilmesi daha elverişli olacaktır. Zira, bir dönem içinde meydana gelen nakit hareketleri gelir, giderin tahakkuku ile ilişkilendirilmeksizin hesaplara alınmaktadır.

Bu yöntemin özellikleri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

“- Jestiyon yönteminde, muhasebe hesapları mali yıl gereğince kayıtları tutulur. Sene sonunda harcanmayan ödenekler iptal edilir. Tahsil edilmesi gereken ama edilemeyen gelirler ise gelecek yılların bütçelerine aktarılır.

- İlgili bütçe yılında geçmiş yılların bütçeleri ile alakalı hesapları kaydetmeye gerek olmaması nedeniyle hesaplar sadeleşir. Bu şekilde geçmiş yıllar bütçelerinin hesapları kapanmış olur.

- Jestiyon yönteminde, mali yıl tamamlanınca muhasebe hesapları kapatılır. O mali yıl ile ilgili hesaplar bir sonraki yıllara devir edilmez.

- Mali yıl sonuç hesabının hızlı alınabilmesi, kesin hesap kanununun hazırlanmasını kolaylaştırır.

- Geçmiş yıllara ait uygulamaların kesinlik kazanması nedeniyle bütçe hazırlıklarının yapıldığı zamanlarda gider ve gelir tahminleri için bu verilerden faydalanılabilir. Jestiyon yöntemi ile hesapları tutmakta şeffaflık sağlanmış olur.

- Hesapların tek bir yıla ait olması nedeniyle, hesapların üstünde yapılacak denetim daha etkili bir özelliğe ulaşır.¹

Bu yöntemi sade ve açıktır, hesapların düzenlenmesinde hızlılık sağlar. Yeni yılın bütçesinin gerçekleştirirken bir önceki yılın sonuçlarından da istifade edile bilinir. Bu yönteminin negatif yönü; bütçe yılının asıl mali durumu yansıtmamasıdır.

6.2. Egzersiz Yöntemi

Bu yöntemde bütçe hesaplarının ilgili olduğu dönemin bitiminde kapatılmayıp takip eden yılda da belirli zaman açık tutularak önceki yıl işlemlerinin yapılmasına izin verilir. Hesapların yeni yılda belirli bir zaman açık tutulmasının nedeni ödeneklerin harcanmayan kısmının ve gelirlerden tahsil edilemeyen bölümünün; o sene içinde tahsil edilenlerle beraber bir bütün oluşturduğu ve ayrılmayacağı fikrinden kaynaklanmaktadır. Mali yıl sona erdiği halde ödeneklerin hepsi bitinceye ve gelirlerin tamamı tahsil edilinceye kadar kapatılmaz.

Bütçe döneminde tahakkuk ettiği halde ilgiliye ödenmeyen bir bütçe gideri, daha sonraki yılda ödense dahi, tahakkuk ettiği yılın hesabına geçirilir. Bütçe hesaplarının egzersiz yöntemine göre tutulması halinde, kayıt yöntemi olarak tahakkuk esasının kullanılması uygun olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi kullanıldığında bütçe gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ilgili oldukları döneme kaydedilecektir. Böylece egzersiz yönteminin uygulanması için gereken şart sağlanmış olacaktır.²

Egzersiz yönteminin yararları aşağıda belirtilmiştir:

“- Bütçe yılıyla ilgili gider, gelir hesaplarını tamamıyla kapsamına almaya çalışır. Bundan dolayı bütçe yıllarının asıl vaziyetini kesin olarak gösterir.

- Egzersiz yönteminde, mali yıl sona erdiğinde kullanılmayan ödeneklerin iptal edilmemesi nedeniyle, kalan ödeneğin o mali yıl içinde herhangi bir şekilde harcanması gerektiği düşüncesiyle davranılmasına ihtiyaç duyulmaz. Zira, her

¹ İ. Güneş, “Bütçe Hesaplarının Kapatılması”, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/jestiyon.pdf>, 19, s.2. (11.10.2013)

² Karaarslan, 2005, s.5

senenin bütçesi tek başına bir bütündür. Tecil edilmiş gider ve gelirler de ilgili yılın bütçe hesabına dahil edilecektir.’’¹

Egzersiz yönteminin sakıncaları ise şöyledir:

‘‘- Sürenin uzaması, işlerin ve hesapların karışmasına yol açabilmekte, bir bütçe yılına ait hesapların uzun süre açık bulundurulması, her yıl, değişik yıllara ilişkin hesapların tutulmasını gerektirmektedir.

- Egzersiz yöntemi savurganlığı engelleyeceği de kuşkuludur. Çünkü, idareciler herhangi bir senenin bütçesinde tahsilatı yapılmamış gelecek senelerde toplanacağı varsayımıyla bütçe imkanlarının üzerinde olan giderleri yapmak meyili gösterebilirler.

- Bu yöntemde mali yılın bütçesinin tatbiki yapılan seneye hesapların kapatıldığı sene arasında uzun zaman geçebilir. Denetimin hesapların kapatma işleminden sonra yapılması nedeniyle, geçmiş senelerin hesaplarına olan alaka zayıflar bu nedenle de denetim işlevini yitirebilir.’’²

Egzersiz yöntemi uygulanırsa bütçe yılı ile ilgili gerçekçi sonuçlar alınır. Bütçe işlemlerinin cari yıl içinde hesaplara alınarak muhasebeleştirilmesi diğer bütçe yılları hakkında karşılaştırma imkânı verir. Bütçe dönemlerinde ödenek üstü harcama yapmak imkânı vermez. Yıl sonunda kalan ödeneklerin iptaline izin vermemesinden dolayı tasarruf yapılmasına imkân sağlamaz. Gerçekleştirilecek ödemelerin ertelenmesine neden olabilir. Hesapların zamanında kapatılmasını engellediği için bütçenin yıllık olma ilkesi ile uyumsuzluk gösterir.

Uygulamaya sokulan mali yılın bütçe ödenekleri, bir önceki yılın ödemeleri için kullanarak, hesap kapatma süresi uzayabilir ve bu ödeneklerin karışma ihtimali olabilir. Sayılan sebeplerden dolayı genellikle jestiyon yöntemi seçilmektedir.

¹ Güneş, s.3

² Güneş, s.3

7.DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Mali istatistikler ve devlet muhasebesi konularında ayrıntılı çalışma yapılmasının ve müşterek standartlar ve sistemler geliştirilmesinin, ana fıkri konsolide edebilme ve mukayese yapılabilirliğin sağlanmasıdır. Çünkü, her ülke farklı muhasebe ve mali raporlama yöntemlerini kullanarak çıkarılan mali raporların birbirleriyle mukayese ederek, konsolide edebilmek imkanı elde edemez.¹

Milletlerarası teşkilatlar, kurumlar, iktisadi bakımdan ilerlemiş devletler, bilhassa Avrupa birliğinin devlet muhasebesi sahasında milletlerarası manada mühim faaliyetler yapmaktadırlar. Sonuçta Avrupa Hesap Sistemi (ESA95), Ulusal Hesaplar sistemi (SNA93), Milletlerarası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları (IFAC-PS Standarts), Devlet Mali İstatistikleri (GFSM2001), söz konusu sahada yapılan çalışma ve projelerin ana verileri olarak meydana gelmişlerdir’’²

7.1.Ulusal Hesaplar Sistemi 1993(SNA93)

Bu sistemin hedefi, yeni meydana gelen ekonomi ile alakalı tarif ve kavramları inceleyerek değişik kuruluşların neşriyat ve raporlarında geçen söz konusu kavramların kapsamları ve tanımları arasındaki tutarsızlığı yok etmektir.³ Bu sistem milletlerarası sahada kabul edilmiş, bölümlendirmeler, tanımlar, kavramlar ve muhasebe ilkelerinin bir seti üstüne yerleşmiş olarak, makro ekonomik hesapların, mali tabloların, bilançoların, manalı ve tutarlı aynı zamanda entegre olmuş bir takımından oluşmaktadır.⁴ Buna bakarak söz konusu sistemin asıl hedefi, herhangi bir ekonominin tamamıyla kayıt altına almaktır.⁵

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

Bu el kitabı İMF aracılığıyla, Avustralya, Amerika gibi dünya çapında tahakkuk esaslı muhasebe, mali raporlama sahasında gelişmiş devletler, milletlerarası

¹ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü..., s.44

² Kerimoğlu, 2002, s.9

³ K. Unur – O. İçöz, “Turizm Uydu Hesapları”, DEÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.6, S.1, İzmir, 2004, s.308

⁴ Öz, s. 46

⁵ Öz, s.46

İmar Kalkınma Bankası (IBRD), Avrupa komisyonundan konunun uzmanları ve Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD), nün iştirakleriyle gerçekleştirilmiştir. Tahakkuk esası gereğince faaliyet raporu, bilanço, vb. mali raporların düzenlenmesi, giderlerin, gelirlerin, varlıkların, yükümlülüklerin bütün devletlerde aynı standartlara bağlı olması ve raporlanmasını hedefleyen bir düzenlemedir.¹

7.3.Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)

Avrupa Birliğine bağlı olan ve istatistik sahasında faaliyetlerde bulunan EUROSTAT aracılığı ile gerçekleştirilen ve Avrupa Birliğine üye ve üye olmak için başvuran aday ülkelerce de aynı standartlarda mukayese edilebilir ve konsolide edilebilen istatistikler üretilmesini hedefleyen bir faaliyettir. Devlet Mali İstatistikler El Kitabı ile tanzim ettiği konular ve kapsamı bakımından aynıdır. GFSM2001 düzenlenirken daha evvelki GFS belgesi 1986 yılında hazırlanmış ve nakit esası gereğince raporlamayı ilke edinmişti oysaki, yeni düzenleme ulusal hesaplar sistemi ve Avrupa Hesap Sistemine elverişli olması için çaba sarf edilmiştir.²

7.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS)

IFAC'a bağlı olan söz konusu komitede dünya devletleri için, devlet muhasebesi ve raporlama standartları üzerine çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetler milletler arası mali kurumlar, bölgesel, ekonomik, siyasi birleşmeler ve dünya devletlerince de desteklenmektedir. Şu ana dek komitenin yayınladığı yirmi civarında muhasebe standartları vardır ve yeni standartlar üstünde de çalışmalar devam etmektedir.³

IFAC'ın PSC'si tarafından hazırlanan IPSAS (International Public Sector ccounting Standards) 1 no'lu standardın temel amacı, kamu kurum ve kuruluşlarınca hazırlanan finansal tabloların düzenlenme esasları, finansal tabloların seklini

¹ Kerimoğlu, 2002, s.9

² Kerimoğlu, 2002, s.10

³ Gökçen, 2003, Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Öne...,s.12

açıklamaktır. İlgili standartta devlet finansal tablolarının amaçları iki noktada toplanmıştır.¹

- Kaynak ve varlıklar ve bunlarda meydana gelen değişmelerle, kamu çalışmaları neticeleri hakkında bilgi temin etmek,

- Gelecekte gerçekleşebilecek nakit akımlarını analiz etmede faydalı veriler temin etmek,²

Sözü edilen faaliyetler birbirlerinden çok da değişik değildirler. Bilhassa GFSM2001, SNA93, ESA95 devlete ait istatistiklerin kapsamı hususunda ve muhasebe hesaplarının bölümlendirilmesi hususunda benzeri uygulamalar bulunmaktadır. Üstüne düşülmesi icap eden ilk husus devlet muhasebesinin kapsamı konusudur. Yapılan uluslararası çalışmalar da kapsamı belirlemek için ulusal ekonomi sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulmakta, dolayısıyla da Devlet muhasebe sistemi; sosyal güvenlik kurumları, yerel ve merkezi yönetimler üzerine oluşturulmaktadır.³

¹ Gökçen, 2003, Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Öne...,s.12

² Yanık, s.184

³ Kerimoğlu, 2002, s.92

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBESİ

1. TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Devlet muhasebesi uygulamalarının Türkiye’deki tarihsel gelişimi ve değişimini genel olarak ikiye ayırarak incelemek mümkündür. Bu ayırıma göre, Osmanlı dönemi devlet muhasebe uygulamaları birinci bölümü meydana getirirken, Cumhuriyet devri süresince devlet muhasebe sahasında gerçekleştirilen değişikliklerle tatbik edilen devlet muhasebesi ikinci bölümü oluşturmaktadır. Çünkü, bu iki devir arasında devletlerin örgütlenmesi ve muhasebe konusunda yapılan düzenlemelerin hukuki açıdan çok önemli ayrımlar mevcuttur. Ancak, bu çalışmanın kapsamı dikkate alındığında ağırlıklı olarak cumhuriyet döneminde yapılan devlet muhasebesi uygulamaları incelenecektir.

1.1.Osmanlı Dönemi Devlet Muhasebesi

Türkiye’de devlet muhasebesi, Osmanlı Beyliğinden başlayarak bu güne kadar uzanır. Yüzyıllar süresince şekil ve içerik temellerini muhafaza etmiş, uyguladığı devlet muhasebesinin, birçok özelliği bulunmaktadır. Günümüzde gelişmiş ülkelerin kullandığı umumi olarak kabul edilmiş muhasebe öge ve standartlarının büyük bir kısmının Osmanlı İmparatorluğunun uyguladığı devlet muhasebesinde bulma imkanı vardır. Osmanlının uyguladığı muhasebe, kesin hesabı en kısa zamanda almak ve iç denetime öncelik verdiği, tahsilatları süratlendirmek, gelirleri artırmak, giderleri denetim altında tutup azaltmak özelliklerinin bulunduğu anlaşılmaktadır.¹

Osmanlının giderleri ordunun giderleri, gelirleri ise diğer Müslüman devletler gibi şer’idir (Cizye, zekât, aşar vb.). Bu sebepler muhasebe, maliye teşkilatları Defterdarlık ismi altında ordu içerisinde meydana gelmiş, orduya ait gider ve gelirleri kayıt altına alınmıştır.²

¹ O. Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, İstanbul, 1998, s.6

² Coşan, s.2

Devlet muhasebesini Osmanlı, devlet sırlarını muhafaza etmek için kullanmışlardır. Bu konum bir taraftan muhasebeye verilen önemi gösterirken diğer yandan da muhasebe sistemindeki güvenilirliğini göstermektedir. Muhasebe Osmanlı İmparatorluğunun zor durumda olduğu dönemlerde devletin bu durumlara dayanmasını sağlayan en önemli araç olmuştur. Avrupa ülkelerinde devlet bütçe ile ilgili bir çalışma yok iken Osmanlı İmparatorluğunda Tarhuncu Mehmet Paşa'nın hazırladığı ‘Muvazene Layihası’ ve devletin gelir ve giderleri kayıt altına alınması ve bütçe açıklarının nasıl karşılanacağı tespit edilmesi muhasebe alanında ne kadar ileri gittiğinin göstergesidir. Osmanlı İmparatorluğunda 17.yüzyılda devamlı olarak bütçe açık vermiştir. Bu devirde önceki dönemlere göre uzun süren harpler bütçe açıklarının sürekli bir hal almasına neden olmuştur. 17. ve 18. Yüzyıllarda batılı devletlerin refah seviyesi git gide yükselirken Osmanlı devleti ekonomik ve daha önemlisi askeri açıdan da gerilemiştir.

Osmanlı imparatorluğunda reformların bir parçası olan Tanzimat Fermanı 1839 senesinde ilan edilmiştir. Bu fermanla hukuki alanlarda yapılan reformlardan sonra en mühim reformlar mali sahada yapılmıştır.

Osmanlı İmparatorluğunda 1837 senesinde oluşturulan Maliye Nezaretince mal sandıklarına özgü “Tensiki Kayıt Talimatnamesi” düzenlenmiştir. Söz konusu talimatnameye istinaden umumi tahsilat, icmal, umumi ödemeler ve müfredat defterleri tutulmaya başlanmıştır. Gelirler ise tahsilatlar ve tahakkuklar sabıka (geçmiş), haliya (şimdiki) diye ayrılarak gösterilmiştir.¹

Tanzimat devrinin sonlarına doğru başlanan gider mevzuatını yazma faaliyetleri meşrutiyet devrine kadar sürmüş ve bu dönemde bitirilmiştir. Söz konusu dönemde harcırah, maaş, emeklilik yasaları yürürlüğe sokularak gider ile ilgili mevzuat tamamlanmış ve taşra ve merkezde görev yapan memurların merkezi sicilleri tutulmaya başlanmıştır. Bu gider mevzuatları, şimdiki Türkiye'nin gider

¹ E. Karaarslan, “ Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, Mali Klavuz Dergisi, Sayı:15, Ankara, 2002, s.46

mevzuatlarının temelini oluşturmuşlardır. Cumhuriyet devrinde de 1930’lu senelere (Harcırâh mevzuatı 1954 senesine) dek uygulanmıştır.¹

1876 anayasasının yeniden kanuni temele oturması ve ikinci meşrutiyetin ilan edilmesinden sonra Mebusan ve Ayan Meclisleri 1909 da, o yılın bütçesini kabul etmişlerdir. Söz konusu bütçe Cumhuriyet devrindeki diğer yıllardaki bütçelere esas oluşturması bakımından mühimdir. 1910 senesinde ikinci meşrutiyetin ilanından sonra ilk “Muhasebe-i Umumiye Kanunu”, “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” si yürürlüğe konmuştur. Söz konusu bu ana kanun 1910 senesine kadar tatbik edilmiş ve 1927 senesinde, 1050 sayılı kanunla Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmesiyle yürürlükten kalmıştır. Özetle ülkemizdeki devlet muhasebesinin temelleri 1950 yılındaki yasayla atılmış ve unsurları 1050 sayılı yasayla benimsenerek 2004 senesine dek sürdürülmüştür.²

1.2. Cumhuriyet Dönemi Devlet Muhasebesi Uygulamaları

Devlet muhasebesinin cumhuriyetten sonraki dönemdeki tarihi değişimini iki aşamada incelemek mümkündür. İlk etapta, cumhuriyetin ilan edilmesi ile devlet muhasebesinin tekrar yapılandırma gayesi, ikinci etabı ise 1995 senesinde başlayan reform çalışmalarından bugüne kadar yapılan çalışmalar oluşturur.

1.2.1.1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Dönemindeki Gelişmeler

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu dönemindeki gelişmeler Cumhuriyet ilan edildikten sonra, Türkiye’de ticari muhasebe ve devlet muhasebesinin ilerlemesi hususlarında mühim hamleler yapılmıştır. Bir taraftan devlet muhasebesi konusunda önemli faaliyetler yapılırken, diğer taraftan devletin o dönemde hizmet, mal ürettiği için ticari muhasebede de gelişmeler yaşanmıştır. Söz konusu çabaların ve faaliyetlerin neticesinde 1927’de eksiksiz kabul edilebilecek 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Yasası yürürlüğe konmuştur. Bu yasa ile bakanlıklara bağlı tahakkuk dairelerinin, memurların, saymanların vazifelerini yetkilerini ve devletin bütçesiyle ilgili konular açığa kavuşturulmuştur.³

¹ E. Öner, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare, Ankara. 2005, s.445

² Öner, s.421

³ Coşan, s.3

Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra Türkiye de Devlet Muhasebesi 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, devletin mali anayasasını oluşturmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu yürürlüğe girinceye dek 2003 senesinde 76 sene süresince devlet muhasebesinin temelini 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu oluşturmuştur. Fakat devlet teşkilatında ve kamu mali yönetim zihniyetinde ortaya çıkan gelişmelerin bir neticesinde 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu gereksinimleri karşılayamaz bir duruma gelmiş ve 5018 sayılı Kanun kamu mali yönetimin yeni mali yasası vasfıyla 2003 senesinde uygulamaya geçmiştir.

Devletin giderlerinin sarf edilmesi gelirlerinin tahsil edilmesi ve kesin hesapların düzenlenmesiyle ilgili konulardan mesul olanların, tespit edilmesine ait kararları belirleyen Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 senesinde yayımlandı. Peşinden Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname, 1928 senesinde yürürlüğe sokulmuştur. Söz konusu talimatnameyle muhasebe hesapları oldukça kolaylaştırılmış daha önce tutulan Esas Defteri kaldırılmış onun yerine Tasnif Yevmiyesi getirilmiştir. Önceki talimatnamede bulunan havaleler, ödenekler, hazine cari hesabı genel gelir hesapları yürürlükten kaldırılmış onların yerine hazine ve şubelerden alınan para hesabı, öteki sandıklar namına tahsilat ve alınan paralar hesabı, hazine şubelerinden irsalat hesabı getirilmiştir. Ayrıca söz konusu talimatnameyle bütçe gideri ve gelirlerinin tahakkukuyla ilgili hesapları kaldırılmış, hesap sayıları düşürülmüş, hesapların çift yanlı kayıt yöntemiyle kontrol edilmesi terkedilmiş, yardımcı defterlerle kontrolü benimsenmiştir.¹ Başka bir deyişle söz konusu talimatnameyle kameral muhasebe sistemi ile iki taraflı kayıt sistemi kombine edilerek yeni bir sistem ortaya çıkarılmıştır.

1928 yılında çıkarılan talimatnameyle yürürlüğe konulan devlet muhasebesi hazinenin asıl vaziyetini göstermemesi, gider ve gelir tahakkuklarını vermemesi, yardımcı defterlerle hesapların kontrolünü güvenilir bir şekilde yapmaması nedenleriyle 1948 senesinde Devlet Muhasebesi Muamelat, Devlet Muhasebesi Genel yönetmelikleri çıkarılmıştır. Çıkarılan bu yönetmeliklerde muhasebe

¹ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü...,s.47

kayıtlarının çift taraflı yani karşılıklı iki hesap çalıştırılarak kaydedilmesi benimsenmiştir.¹

Fakat yine de tasnif yevmiyesi sisteminin esaslarından tam olarak vazgeçilememiştir. Çünkü, yeni hesaplar açılmasına rağmen bazı değer hareketleri yine çift yanlı (muzaaf) kayıt yönteminin tamamen aksine sadece bir tek hesaba borç ya da alacak olarak kaydedilmiş ve işlemlerin diğer yönü yardımcı defterlerde takip edilmiştir. Umumiyetle Kameral muhasebe yöntemi bırakılmış olmasına karşın bir kısım bütçe işlemi devlet muhasebesinin haricinde bırakılmış ve Kameral yöntemi bu alanda devam ettirilmiştir. Ayrıca gider, gelir tahakkukları ve bütçenin yüklenme, ödenek işlemleri devlet muhasebesinin haricinde kalmıştır.²

1948 senesinde yayınlanarak yürürlüğe giren bu yönetmelikler 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987, 1989 senelerinde bir kısım düzenlemeler ve eklemeler olmuş, hesapların adetleri çoğaltılmış, tahakkuk ve taahhüt hesapları ilave edilmiş, ayrıca mevcut olan nazım hesapların adeti çoğaltılmıştır. Bu yönetmelikte dönem sonu ve mal muhasebe işlemleri gibi mühim ögeler bulunmasına karşın yukarıda belirtilen ilaveler, düzenlemeler çıkarılması ile aşırı derecede karışık bir duruma gelmiş ve yazım dili de yeni nesil görevlilere zorluk çıkarmıştır.³

1948 tarihinde çıkarılan iki yönetmelik en iyi kayıt sistemini ve biçimini bulabilmek maksadıyla birleştirilmiş ve 1990 senesinde Devlet Muhasebesi Yönetmeliği olarak yürürlüğe sokulmuştur. Yapılan bu birleştirme ile muhasebenin değişmiş olan mevzuata uyum sağlaması, iki farklı yönetmelikte düzenlenen işlemlerin bir yönetmelikte birleştirilmesi, mali rapor, muhasebe belgeleri ve cetvellerinin bilgisayar vasıtasıyla yapılmasına imkan verecek bir konuma sokulması ve muhasebe işlemlerinin kolaylaştırılması amaç edinilmiştir.⁴

1.2.2. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Reform Hazırlık Süreci

Ülkemizde cumhuriyetin ilanından bu yana 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu'na dayanarak sürdürülen kamu mali idare sistemi bütçe dışı raporlamaya

¹ Yıldırım - Çetinkaya, 1999, s.64

² E. Kaplan, Devlet Muhasebesi Ders Notları, İzmir, 1992, s.9

³ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü...,s.48

⁴ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü...,s.49

izin verdiğinden dolayı ve nakit esaslı muhasebe sistemi olduğu için sağlıklı bir raporlamaya elverişli değildi. Kamu kesiminin kullandığı tablolardan nakit akım tablosu, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu vb. mali tabloları oluşturamayan sistem, devlet muhasebesinin başlıca görevlerinden olan rapor üretme ve yorumlama vazifesini yapmaktan uzaktı.

Nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmasına rağmen genel yönetimin kapsadığı kamu kurumlarının yaptıkları uygulamalarda, çok değişik uygulamalar mevcuttu. Bu nedenle, kamu kaynakları üzerinde tasarruf yapma hakkı bulunan yöneticiler sağlıklı kararlar almalarını sağlayacak bilgilerin üretilmesi söz konusu olmadığından alınan kararların sonuçlarının da kontrolü de mümkün olmamaktadır. Giderek bu sistemle her geçen gün değişen ve gelişen uluslararası gelişmelere adım uydurulamayacağı anlaşıldığından dolayı kamu mali yönetim sisteminde reform yapma ihtiyacı zorunlu bir hal almıştır.

1995 yılında imzalanan Milletlerarası İmar Kalkınma Bankası (IBRD) ile Maliye Bakanlığı birlikte “Kamu Mali Yönetim Projesi” devlet muhasebesi alanında tekrar düzenleme çalışmaları başlamıştır. Söz konusu proje kapsamında milletlerarası ölçülerde bir bütçe sınıflandırmayı sağlayacak bir muhasebe modeli yapma konusunda çaba içine girilmiştir. Bu proje adı altında katma bütçeli ve genel bütçeli kurumların muhasebelerinin tahakkuk esasına göre tutulmasını hedefleyen çalışmalar yapılmış ayrıca döner sermayeli kurumlara özgü Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmıştır. Yine saymanlıklarca yapılan kayıtlarının bilgisayar ortamına aktarılarak, meydana gelen mali verilerin tekrar bilgisayar ortamında toplanarak değerlendirilmesi ve yorumlanmasına imkan veren “say2000i” otomasyon sistemi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe sokulmuştur.¹

1.2.3. 5018 Sayılı Kanun Sonrası Dönem

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu 2004 yılında Kamu mali yönetim sistemini, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, iç kontrol, analitik bütçe sistemi, kamu imkanlarının tesirli, verimli, hesaplı harcanması, şeffaflık, hesap verilebilirlik, uluslararası mali yönetim unsur ve uygulamaları ile bütünleşme

¹ Öz, s.33

maksadı ile kabul edilmiştir. 10.12.2003 tarihinde 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu yerine çıkarılan 5018 Kamu Mali Yönetimi Kanunu bütün maddeleri ile 01.01.2006 yılında yürürlüğe sokulmuştur.¹

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nu yürürlüğe girdikten sonra yapılan ikincil mevzuat çalışmaları aşamasında “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği”, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 2005 yılında düzenlenmiş, kabul edilmiş ve 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikler yürürlüğe girmesiyle beraber, 2004 senesinde çıkarılan Katma Bütçeli İdareler, Genel Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği, 2006 senesinde çıkarılan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği uygulamadan kaldırılmıştır. 2006 yılında çıkan ve “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 2007 senesinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik yürürlüğe girdiği için “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” yürürlükten kaldırılmıştır.

1.2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunun Öngördüğü Devlet Muhasebesi Sistemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanun'un öngördüğü muhasebe sistemi şu hususları içermektedir:

- “ - Genel yönetim sektörünü ve iktisadi işlemlerin tamamını kapsamına alması,
- Görevli ve yetkililerin hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,
- İdarecilerin ve idarenin gereksinimlerine elverişli veri üretebilmesi amacıyla kâfi derecede ayrıntılı olması,
- Kesin hesabın ve Mali Raporun hazırlanmasına imkân vermesi,
- Tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına, aynı zamanda bütçe işlemlerinin nakit esasına göre kaydedilmesi,
- Muhasebe ve raporlama standartlarının bir kurul tarafından belirlenmesi,

¹ Öz, s.65

- Mali rapor ve mali istatistiklerin uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması,

- Mali raporların ve mali istatistiklerin belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığınca yayımlanması şeklindedir.’’¹

Söz konusu kanunun öngördüğü devlet muhasebesi yürürlüğe konulmadan evvel kamuda muhasebe birliği yoktu. Bundan dolayı hesapları birleştirmek ve konsolide etmek imkanı bulunmamaktaydı. 5018 sayılı kanunla kamu mali yönetiminde birlik sağlanmıştır.

Bu Kanun ile bütçe çeşitlerinin milletlerarası ölçülerde sınıflama ve tanımlamaları yapılmış. Katma bütçeli idareler kaldırılarak devlet daireleri özel bütçe ve genel bütçe diye yönetsel ve mali pozisyonlarına göre ayrılmışlardır. Bu yasayla bütçe bütünlüğü sağlanmış, şeffaflık, hesap verilebilirlikle beraber devlet imkânları sarf edilirken tesirli olma, verimlilik ve hesaplılık göz önüne alınmış, devlet idarelerine tatbik etme ve hüküm vermede büyük inisiyatifler sağlanmıştır.²

1.2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Yapılan Düzenlemeler

5018 sayılı kanunla Türkiye’de kamu mali yönetim sistemi kökten değiştirilmekte, bilhassa kamu mali yönetiminin hudutları çizilmiş, müşterek terminoloji hazırlanmış, mali raporlama, mali istatistikler ve devlet muhasebesi yeniden düzenlenmiş, merkezi yönetime ait bütçenin kapsamı, tatbik edilmesi, gerçekleştirilmesi, hususlarında milletlerarası gelişmelere paralel biçimde yeni düzenlemeler getirilmiştir.³ Bu yasayla devlet muhasebesi ve kamuya ait mali istatistikler ile ilgili hükümler yasanın dördüncü kısmının “Kamu Hesapları ve Mali İstatistikler” başlıklı bölümünde 49-54. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

¹ E. Kızılkaya, “Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi”, Mali Kılavuz Dergisi, S.35, Ankara, 2007, s.94

² T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı, Ankara, Haziran 2005, ss. 44-46

³ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü...,s.68

1.2.5.1. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi, devlet kurumlarının tüm mali işlemlerin yapılmasında, kayıt altına alınmasında, rapor edilmesinde, çalıştırılan hesap planı, belge ve defterler, muhasebeleştirmenin bütün aşamalarıdır. Bu kanunun 49. maddesinde ise muhasebe sistemini karar vermek, kontrol etmek, hesap vermek aşamalarının tesirli olması sağlamak ve kesin hesabın ve mali raporların hızlı bir şekilde elde edilmesinde taban oluşturacak biçimde tesis edileceği ve uygulanacağı şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı kanunda muhasebe sistemi tanımlanırken mali raporlama, karar ve kontrol ibarelerine gönderme yapılmasının nedeni yeniden oluşturulan kamu mali yönetimi kapsamında devlet muhasebesinin kamu yönetiminin bir yönetim aracı olduğu düşüncesi bulunmaktadır. Çünkü, söz konusu süreçlerin hepsi kamu yönetiminde etkinliğin, verimliliğin arttırabilmek için stratejik öğeler olarak görülmektedir. Tüm bu süreçlerin en başına muhasebe sisteminin konulmasının nedeni ise kamu mali yönetimi için muhasebenin yüklenmiş olduğu ehemmiyeti göstermektedir.¹

5018 sayılı kanunun 49. maddesinin ikinci fıkrasında devlet muhasebe işlemlerinin özellikleri anlatılarak, muhasebe işlemleriyle ilgili hesapların kayıt yapılmasının nedenleri açıklanmıştır. Söz konusu madde de“ devlet muhasebesi hesapları, devlet kurumlarının mal varlıklarının, mali herhangi bir neticesi olan ve öz kaynakların azalmasına ya da artmasına sebep olan muamelelerle, taahhütlerin ve güvencelerin önceden tespit edilmiş bir sistemde hesaplara alınarak, kontrol ve yönetimdeki yetkililerce kamuoyunun bilgisine sunmak maksadıyla kayıtlar tutulmaktadır.” denilmektedir.

1.2.5.2. Muhasebe İşlemlerinin Kayıt Zamanı

Muhasebe ile ilgili işlemlerin hangi vakit ve koşullarda kayıt altına alınacağı 5018 sayılı yasanın 50. maddesinde tanzim edilmiştir. Bu madde gereğince muhasebeleştirme işlemi “ Herhangi bir iktisadi kıymet ortaya çıktığında, farklı bir biçime dönüştürüldüğünde, satıldığında ya da tamamen ortadan kalktığında,

¹ Öz, s.88

muhasebe kaydına alınır. Tüm mali işlemlerin muhasebe kaydına alınması, bütün muhasebeleştirme kayıtlarının da mutlak belgeye dayanarak yapılması esastır.”(5018 Sayılı Kanun, m. 50).

Bu maddedeki bir ekonomik değer maddi değer taşıyan her şey olabilir, yani para ile ifade edilebilen her şeydir. Bu değer değişik mamullerden yapıp yeni bir araç gereç yapı, ürün olabileceği gibi para ile satın alınabilen başka bir maddede olabilir. Söz konusu madde alındığında satıldığında hurdaya ayrıldığında veya ekonomik değeri kalmayıp imha edildiğinde mutlaka muhasebeleştirilir. Bu kanun maddesi tahakkuku esaslı devlet muhasebesinin ana fikrini açıklar. Çünkü, bu sistemde devletin gelir ve giderleri, yani geliri direk devletin kasasına girmeden veya gider ödenmeden tahakkuk ettirilip, muhasebeleştirme imkânı sağlamaktadır. Bu sayede gelecekte olabilecek giderleri ve aynı zamanda olabilecek gelirleri de görme imkânı sağlanmış olmaktadır.

Hiçbir muhasebe işlemi belgeye dayanmadan yapılamaz. Mutlaka muhasebe işlemlerinin merkezi yönetim harcama belgelerinde sayılan belge veya belgelere dayanması gerekir.

1.2.5.3. Bütçe Gelir ve Giderleri

Bütçe gider ve gelirleri ile ilgili olarak 5018 sayılı yasanın 51. Maddesiyle “Kamuya ait gider ve gelirlerin tahakkuk ettiği senenin hesaplarında gösterilmesi gerektiği, bütçe gider ve gelirlerinin ise ödemenin yapıldığı yada tahsilatın yapıldığı senede muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği” belirtilmiştir. Bu maddede kamu gelir giderleri ve bunlarla ilgili muhasebe kayıtları tahakkuk esaslı kayıt sistemine göre, tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında izlenir. Ancak, bütçe işlemlerinin kayıt altına alınmasında ise eskiden olduğu gibi nakit esasına göre kayıt yapılmaya devam edilir.¹ Kısacası bütçe gider ve gelirleri ödeme veya tahsilatın yapıldığı yılda muhasebeleştirme işlemine tabi tutulur.

1.2.5.4. Mali İstatistikler

Genel yönetimin kapsadığı kamu kurumlarının bir mali yıl içindeki yaptıkları tüm mali iş ve işlemlerle ilgili mali veriler mali istatistik diye ifade edilir. Mali

¹ Öz, s.93

İstatistikler, IMF, BM, Avrupa Birliği, vb. milletlerarası otoritelerce tespit edilen kriterlere, ulaşılabilirlik, kavramsal ve yöntemsel geçerlilik, kullanılabilirlik, güvenilirlik, bütünlük, gibi unsurlara uygun bir şekilde hazırlanması gerekir. Bu nedenle, kamu idarecileri mali istatistiklerin hazırlanması aşamasında uygun kurumsal çevrenin meydana getirilmesi için lazım gelen tedbirleri almalı; aynı zamanda söz konusu süreçte yeterli mesleki donanım ve eğitime sahip ehliyetli kişilerin vazifelendirilmesi gerekir. Bunun dışında istatistikler kullanıcı kişiler tarafından kolaylıkla anlaşılabilme ve ulaşılabilme özelliği olmalıdır.¹

Ortaya konulan mali istatistiklerin nasıl değerlendirileceği 5018 Sayılı Kanunun 54. maddesiyle yapılan düzenlemelere göre, “ Bir yıla ait malî istatistikler Sayıştay tarafından düzenlenme, gerçeklik, yayınlanma, güvenilir olma, önceden tespit edilmiş ölçülere elverişlilik yönünden incelenir, daha sonra inceleme sonucu Maliye Bakanlığına, Türkiye Büyük Millet Meclisine yollanır. Maliye Bakanlığı rapordaki değerlendirmelere ilişkin olarak gerekli önlemleri alır” hükmü mevcuttur.

1.2.5.5. Muhasebe Hizmetleri ve Muhasebe Yetkilileri

Muhasebe hizmetleri 5018 Sayılı Yasanın 61. maddesiyle yapılan düzenlemeler gereğince “Bu hizmet para, parayla anlatılan kıymetlerle, emanetlerin kabul edilmesi, muhafaza edilmesi ilgili kişilere verilmesi, yollanması, giderlerin ilgililerine ödenmesi, gelirlerin tahsil edilmesi ve başka bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, mali rapor şeklinde sunulması hizmetidir. Söz konusu işlemler Muhasebe Yetkilisi tarafından yerine getirilir. Ayrıca Muhasebe yetkilileri görevlerini ifa edilmesinde muhasebeleştirme işlemlerini yöntemine elverişli, şeffaf, ve kullanıcılar tarafından kolay erişilebilir biçimde yapılmasından mesuldür. Ayrıca muhasebe kayıtlarıyla ilgili belge, defter ve kayıtları saklar, denetimlerde ilgililere sunulmak üzere hazır halde bulundurur”

Muhasebe işlemlerinin tanımı, özellikleri ve bu işlemlerin kimler tarafından hangi birimlerde yerine getirileceği konuları net bir şekilde tespit edilmesi, muhasebe sisteminden beklenen yararları eksiksiz karşılaması bakımından önemlidir. Devlette muhasebe hizmetlerinin düzenlenmesi amacıyla iki adet örnek mevcuttur;

¹ Öz, s.93

“- **Dikey (Merkezileştirilmiş) Model:** Merkezde bulunan muhasebe birimince tüm hesaplar kayıt altına alınır. Tüm mali verilerin merkezde olması bu sistemin en mühim üstünlüğüdür. Bu husus otomasyon sisteminin kullanmayan birimler hesap edildiğinde önemi daha da artmaktadır. Taşradaki muhasebe birimlerinin kayıtlarını sistemli bir şekilde tutmamaları bu modelin zayıf yönüdür.

- **Konsolidasyon Modeli:** Dikey modelin tersine bunda muhasebe kayıtları taşradaki harcama birimlerinde kayıt altına alınır. Merkez ise sadece bütün hesapları konsolide eder. Bütün birimlerin otomasyon sistemine geçmiş olması halinde, mali işlemlerle ilgili her hareketin takip edilebilmesi ve merkezle harcama birimi arasında elektronik olarak irtibat sağlanması olasıdır. Bu modelin dezavantajı hesapların konsolidasyonunun vaktinde merkez tarafından yapılmaması, bu nedenle de mali verilerin tazeliğini kaybetmesi ya da tamamen ortadan kalkmasıdır.”¹

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim kanununda, Genel Bütçeli Kamu Kurumlarının dikey modeli, bunların dışında kalan kamu kurumları ise Konsolidasyon modelini tercih etmişlerdir. 5018 sayılı kanunda yapılan ayırıma göre, muhasebe hizmetleri, sosyal güvenlik kurumlarının, düzenleyici ve denetleyici idarelerin, özel bütçeli kurumların, mahalli idarelerin, kendi idareleri tarafından, genel bütçeye dahil idarelerin ise Maliye Bakanlığınca yürütülecektir. Genel bütçe kapsamındaki kurumların tek hazine hesabı sistemine dahil olması ve say2000i otomasyon sisteminin tüm yurtda uygulanması ve muhasebe hizmetlerinin bir elden yapılması sebebiyle dikey (merkezileştirilmiş) model tercih edilmiştir.

1.2.5.6. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

5018 Sayılı Yasanın ikincil mevzuat çalışmaları alanında 2005 yılında sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve merkezi yönetime bağlı idareler de uygulanacak muhasebe hizmetlerine esas olmak üzere Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmıştır. Kurumlar vergisi mükellefi olan ve ayrıca 5018 sayılı yasa kapsamında olan kamu kurumları, söz konusu Yönetmeliğin yalnızca bütçeyle ilgili işlemlerinin kaydedilmesi, rapor haline getirilmesi, hesapların konsolide edilmesiyle ilgili maddelerine bağlıdır.

¹ Öz, s.95

Bu Yönetmelikte tüm hesaplara bir kod numarası verilerek bu kodlar belirli gruplar içine alınarak herkes için aynı anlam taşıması için belirli standartlar uygulanmıştır. Muhasebenin bilgi verme özelliği nedeniyle mevcut hesaplarda takip imkânı bulunmayan mali işlemler için nazım hesaplar grubu oluşturulmuş, söz konusu grupta bulunan hesaplar tanımlaması yapılmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile geliştirilen ve uygulanan çerçeve hesap planı aşağıdaki gibidir:

“Bilanço Hesapları

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

Faaliyet Hesapları

6. Gelir Hesapları
7. Gider ve Maliyet Hesapları

Nazım Hesaplar

9. Nazım Hesapları ”

Yapılan bölümlendirme ilk başta iki seviyeli temel hesaplara sonrada üç seviyeli hesaplara ayrılmış ayrıca 56 tane iki seviyeli temel hesap grubuna ve 179 tanede üç seviyeli temel hesaplar mevcuttur. Söz konusu temel hesaplar kendi aralarında 6000 dolayında yardımcı hesaplara ayrılmıştır.¹

1.2.5.7. Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü

Üzerinde bulunan vazifelerinden başka, Muhasebat Genel Müdürlüğüne 5018 sayılı yasayla iki yeni görev verilmiştir. 1- Devlet muhasebesinin ve mali raporlamanın standartlarını meydana getirmek. 2- Devlete ait mali istatistikleri

¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Ankara, 2003, s.17

oluşturmak ve belirli aralıklarla yayınlamak. Yüklenen bu yeni görevler ile olabildiğince büyük bir iş yükü yüklenmiş, ayrıca bu istatistikler, uluslararası sahada kullananlara karşı önemli bir mesuliyet altına sokmuştur. Genel Müdürlüğün oluşturduğu muhasebe standartlarının güvenilirliği, buna dayanarak ortaya koyulan mali istatistiklerinde güvenilirliği manasına gelmektedir. Yetersiz bir şekilde hazırlanan mali istatistikler, uluslararası kurumlarca kabul edilmez.¹

5018 Sayılı Yasanın 49 ve 50, 51'nci maddeleriyle genel yönetim kapsamında bulunan tüm kamu kuruluşlarında müşterek muhasebe standartları, raporlama ve çerçeve hesap planı oluşturma, görevi ayrıca Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun sekretarya vazifesi de Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiştir. Düzenlenen muhasebe ve raporlama standartları Devlet Muhasebe Kurulunca onaylanarak Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayınlanacaktır. Muhasebat Genel Müdürlüğünün yerel yönetimler, sosyal güvenlik kurumları, ve merkezi yönetim kapsamında bulunan genel bütçeli idareler haricinde ayrıca devlet muhasebe standartlarının, mali raporlama standartlarının meydana getirilmesinde, tatbik edilmesinde, özel bütçeli kamu kurumları arasında koordinasyon sağlamak vazifesi de bulunmaktadır.

Muhasebe sisteminin genel özellikleri aşağıya sıralanmıştır:

“- Sistem KİT'lerin dışındaki bütün kamu kurumlarını ve bütün mali muameleleri kapsamına alması,

- Standartlar genel olarak kabul edilen muhasebe ilkelerine elverişli olması,
- Kamu imkânlarını sarf etmekle vazifeli yöneticilerin, hesap vermelerine ve kontrol edebilmesine imkân vermesi,
- İdarecilerin idare gereksinimlerine elverişli, bilgi elde edebilmeleri için yeterince ayrıntılı olması,
- Kesin hesabın elde edilmesi, raporların oluşturulmasına esas olacak kontrol, karar, hesap verme, aşamalarının tesirli işlenmesini sağlayacak biçimde olması,

¹ B. Kerimoğlu, “Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü”, Mali Kılavuz Dergisi, S.25, Ankara, 2004, s.36

- Kayıtların, tahakkuk ve nakit esası gereğince kaydedilmeye müsait olmalı ve bütçe gelirlerinin, bütçe giderlerinin nakit esasına, diğer bütün mali kayıtlarında tahakkuk esası gereğince kaydedilmesi,

- Muhasebe ve raporlama standartları, hesap planıyla, üretilecek mali raporların biçim, zaman ve çeşitleri milletlerarası standartlara elverişli şekilde alakalı dairelerin fikirleri de dikkate alınarak ilgili idarelerin temsilcilerince meydana getirilecek bir komisyonca tespit edilmesi. Maliye Bakanlığının teklifi üstüne Bakanlar kurulunca yürürlüğe girmesi,

- Raporların, bunlara dayanarak çıkarılan mali istatistiklerin, milletlerarası standartlara elverişli olarak tamlık, kullanışlılık, güvenilirlik, ulaşılabilir olma, prensipleri etrafında gerekli meslek içi eğitim görmüş elemanlarca, muhasebe kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak ve istatistiksel metotlardan faydalanılarak düzenlenmesi.

- Hazırlanan istatistikler tespit edilen zamanlarda Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanması icap etmektedir.”¹

2. TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBE UYGULAMALARI

Daha önceleri ülkemizde bütün Kamu idarelerinde muhasebe sistemleri ve uygulamaları birbirinden farklı olarak gerçekleştirilmiş ve uygulama birliği bulunmamaktaydı. Köy bütçe uygulamaları tek yanlı kayıt usulüne göre tutulmuş, ticari amaç güden kamu kuruluşlarında ise tek düzen muhasebe sistemi uygulanmıştır. Devlet idarelerinin birbirleriyle uyuşmayan hesaplarını konsolide etmeye imkan sağlamayan muhasebe sistemleri vardı. Kamu idareleri arasında muhasebe birliği olmadığından dolayı her kurum değişik muhasebe sistemleri oluşturulmuş ve buna göre işlemlerini sürdürmüştür.

5018 sayılı kanun yürürlüğe konulana kadar muhasebe birliğinin sağlanması müşterek standartların oluşturulması ile ilgili bir çalışma bulunmamaktadır. Kamu

¹ E. Kızılkaya, “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, S.25, Ankara, 2004, s.120

kurumları arasında muhasebe birliğinin sağlanamaması, her bir kamu idaresinin değişik bir muhasebe sistemine göre işlemlerini nasıl yaptığı aşağıda incelenecektir.

2.1.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan Önceki

Durum

Devlet muhasebesinin en önemli sorunları Türkiye’de kamu idareleri arasında ortak bir muhasebe sisteminin olmayışı ve her bir kamu kurumunda farklı muhasebe uygulamalarının bulunmasıydı. Kamu idareleri arasında ortak bir muhasebe standardı ve ilkelerinin gerçekleştirilememesinin en önemli nedeniyse bu amacı gerçekleştirecek bu konuda yetki verilmiş bir kamu idaresinin bulunmayışındı.

Uluslararası mali kuruluşlarca ülkemize karşı yapılan eleştirilerin başında gelen, genel yönetime ilişkin istatistiklerin oluşturulamamasıdır. Kısacası şu denmektedir ‘‘hükmedemediğiniz bir şeyi idare edemezsiniz’’. Devlette ekonomik ve mali konularda politika üretecek olanlar gereksinim duyacakları en mühim bilgi devletin tamamını kapsayacak şekilde oluşturulmuş mali istatistikler olacaktır. Sadece bu şekilde örneğin, herhangi bir vergi diliminde yüzde iki artışın sağlayacağı gelir ya da herhangi bir kamu giderinde yapılan en ufak bir azalışın, sağlayacağı kazanç ve bunların ülke ekonomisine olan tesirlerini doğru bir şekilde değerlendirmek olasıdır.¹

Devletin yapmış olduğu faaliyetlerin, maliyetleri net bir biçimde ortaya konabilmesi için genel yönetimin kapsadığı tüm idareler için müşterek bir muhasebe raporlama standartları, ayrıca mali istatistikleri konsolide edebilmek için ortak bir hesap planına gereksinim vardır. Devlet muhasebesinde dünyada nakit esasından, tahakkuk esasına yönelik bir gelişme bulunmaktadır. Zira, nakit esası, ilgili kişilerin gelecek için tahminde bulunma ve kararlar almada yeterince bilgi verememektedir. Bunun sonucunda da devletin kaynaklarını idare edenler, bu konuda karar verenler yeterli bir şekilde hesap verememektedir ve şeffaf olamamaktadırlar.²

¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.16

² T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.16

2.1.1. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri İştirakleri Hakkında Yasa 1964 senesinde çıkartılmış ve bu kanunla kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe esas ve yöntemlerini ve standart bir duruma getirilmesi, bütçe ve işletme hesaplarıyla ilgili yeni uygulamalar yapılmasına hükmetmiştir. “Bu maddeye istinaden çıkarılan 1972 yılında Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe sokulmuştur. Ayrıca 1977 tarihinde sanayi işletmelerinde maliyet muhasebesi konusunda, DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon İhtisas Komisyonunca belirlenen esaslar yürürlüğe sokulmuştur.”¹

Bütün bu yapılan değişikliklerin dışında bilhassa vergi bakımından kapsamda bulunan tüm kurumlar 1994 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin hükümlerinin bağlayıcı olması nedeniyle; hesap planlarını söz konusu düzenlemeler kapsamında değiştirmişlerdir. Şu anda bile bütün KİT’ler yaptıkları muhasebe kayıtlarını söz konusu tebliğin hükümlerine göre yapmaktadırlar.²

Şu anda tek düzen muhasebe sistemini kullanan bankalarda, 22.06.2002 tarihinden itibaren uygulanan tek düzen muhasebe metodunu kullanan bankalarda, yapılan işlemlerin kayıt dışına kaymaması, mali tabloların gerçek bir biçimde süresinde düzenlenmesi, rapor şekline sokulması ve yayınlanması, tutulan muhasebe kayıtlarında saydamlığın ve tekdüzenin gerçekleştirilmesiyle ilgili temel yöntem ve esasların, kuralların tespit edilmesi maksadıyla ve yeniden tekdüzen hesap planına elverişli kapsamı geniş yönetmelik uygulamaya sokulmuştur.³ Bununla birlikte il özel idaresi, belediye vb. devlet kuruluşlarınca çalıştırılan işyerleri bilhassa vergilendirme yönünden Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre işletilmesi gereken işyerleridir.⁴

¹ Karaarslan, 2005, s.22

² Karaarslan, 2005, s.23

³ Karaarslan, 2005, s.23

⁴ Karaarslan, 2005, s.23

2.1.2.Genel Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

2.1.2.1. 2004 Öncesi Dönem (Esas Olarak Nakit Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)

Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri, 2402 sayılı Resmi Gazetede 14.01.1990 tarihinde birleştirilerek “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” olarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle Maliye Bakanlığınca en mühim görev alınması icap ederken, bu sahada Maliye Bakanlığınca yapılan çalışmalar sadece genel ve katma bütçeli daireler ve döner sermayeli daireler için yapılmış, çalışmaların alanı dar tutulmuştur. Maliye Bakanlığınca 1050 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanarak Katma ve genel bütçeli dairelere özgü bütçe uygulama sonuçlarının kaydedilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurulmuştur. Söz konusu çalışmaların neticesinde Devlet Muhasebe Yönetmeliği 1990 senesinde çıkarılmıştır. Bu yönetmelikte muhasebe uygulamalarının genel ve katma bütçeli dairelerde nakit esasına göre yapılırken bütçe dışı sermaye oluşumları, nakit yaratmayan borçlar, emanetler, ikrazlar, iştirakler, gelir tahakkuklarının kaydı gibi muhasebe işlemlerinin de nakit esasına dayanmadan muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Hesaplar mali yılsonunda kapatılmayarak geçen yılın hesaplarının bitirilmesi için belirli süre açık bekletilir. Söz konusu idareler için uygulanan devlet muhasebesi konum olarak uyarlanmış tahakkuk esaslı sistemle uyarlanmış nakit esaslı muhasebenin ortasında bir sistem denilebilir.

En son 1990 yılındaki yapılan değişiklikle Devlet Muhasebe Sistemi birtakım tahakkuk ögeleri ve yılsonunda uygulanan mahsup dönemi gibi uygulamalar nedeniyle bu süreç değiştirilmiştir. Tahakkuk esası ve değiştirilmiş nakit esası ortasında bulunan bir sistem olarak kalmıştır.¹

2.1.2.2. 2004 sonrası Dönem (Tahakkuk Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)

Kamu mali yönetimimizde Türkiye'nin kuruluşundan bu yana en çok değiştirilen konulardan bir tanesi de devlet muhasebesi konusudur. Bu kadar değişiklik yapılmasına karşın birkaç uygulama sayılmazsa devlet muhasebesi daima

¹Karaarslan, 2005, s.25

nakit esasına göre yürütülmüştür. Bu nedenle, mali işlemler sonucunda alınması gereken genel kabul görmüş muhasebe standartlarına elverişli mali tablolar üretilmemiştir.

2004 senesinden bu yana katma bütçeli ve genel bütçeli dairelerde, genel olarak kabul edilmiş muhasebe kurallarına elverişli ve tahakkuk esas gereğince ortaya konulmuş, sıhhatli çalışan bir muhasebe sistemi tesis edilmeye çalışılmıştır. Bu maksatla Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği, 20.02.2004 tarih ve 25379 sayılı resmi gazetede yayınlanmış ve 19.11.2003’ de Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yayınlanarak yürürlüğe sokulmuştur. Bu yönetmeliklerle tesis edilen sistem, gider ve gelirlerin, mali ve ara mali raporların, mukayese edilmesi, incelenmesi, karar almakta faydalanılan diğer mali bilgileri sağlamakta ve aynı zamanda devletin yapmış olduğu hizmetlerin maliyetini hesap etmeye uygundur.¹

2.1.3.Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

1050 sayılı kanuna dayanarak kurulmuş olan döner sermayeler Maliye Bakanlığınca 1999 yılında Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği çıkarılarak yürürlüğe sokulmuştur. “Çıkarılan yönetmelik katma ve genel bütçeli dairelerin yasalarla atfedilen, asıl ve daimi kamu vazifelerine bağlı bir biçimde meydana gelen ve genel idare temelleri gereğince yönetilme imkanı olmayan hizmet ve malın üretilmesiyle ilgili çalışmaların gerçekleştirilebilmesi amacıyla ayrılan sermayeyi döner sermaye olarak tarif etmekte; tahsis edilen sermayenin ayrılma maksadını ortaya koymak amacıyla katma ve genel bütçeli idarelerin, hizmet ve mal üreten atölye, işyeri, fabrika gibi başkaca üniteleri de işletme olarak tarif etmektedir.”²

Söz konusu yönetmelik, Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak düzenlenmiş ve tahakkuk esaslı sisteme göre hazırlanmıştır. Bu nedenle, bütün döner sermayeli işletmelerde mali tablolar ve muhasebe ile ilgili konularda uygulama birliği temin edilmiştir.

¹ E. Karaarslan, “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları”, Mali Kılavuz Dergisi, S.26, Ankara, 2004, s.55

² H.E. Gül, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2008, ss.16 -17

2.1.4. Fonlarda Muhasebe Uygulamaları

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bakıldığında muhasebe ve mali raporlama konusunda kendi aralarında en çok farklılık bulunan kuruluşların fonlar olduğu görülmektedir. Mevcut fonlardan her biri kendine göre muhasebe sistemi kurmuş bundan dolayı da çok fazla sayıda fon muhasebesi meydana gelmiştir. Fonlar konusunda hiçbir kurum uygulama birliği sağlama ve müşterek muhasebe ve mali raporlama oluşturulması hususunda bir çalışma yapmamıştır. Sonuç olarak sağlıklı bir muhasebe ve mali raporlama sistemi gerçekleştiren fonlar olduğu gibi muhasebe sistemi kurma ve mali raporlama hususunda yetersiz durumda bulunan fonlarında sayısı azımsanmayacak kadardır.

2.1.5. Belediyelerde Muhasebe Uygulamaları

Başlangıçta belediye muhasebe işlemleri Belediye Muhasebe Usulü Nizamnamesi 1931 yılında yürürlüğe sokulması ve buna dayanarak çıkarılan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Talimatnamesi gereğince sürdürülmekte idi; devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişmeler neticesinde söz konusu yönetmeliğin ve tüzüğün değiştirilmesi gerekmiştir. Bu gelişmelerden sonra belediyelerin muhasebe uygulamaları 1580 sayılı Belediye Yasası ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin İdaresi Hakkındaki Yasa ve 01.08.1990'da uygulamaya sokulan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü kararlarına istinaden 02.05.1990'da İçişleri Bakanlığınca hazırlanan Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliği gereğince sürdürülmektedir.¹

2.1.6. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulamaları

Osmanlı imparatorluğu zamanında kurulan ve o dönemlerde hesap sistemlerinde değişiklikler yapılmaya başlanan, il özel idareleri, muhasebe alanında, 1995'te düzenlemeye yapılınca kadar devlet daireleri içinde en geri kalmış idareydi. Muhasebe kayıtları tek yanlı işlenmekteydi. 01.10.1995'te İçişleri Bakanlığınca gerçekleştirilip Resmi Gazete de yayınlanıp 1996 senesinde yürürlüğe sokulan, Devlet Muhasebesi ve Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliği, esas alınmak suretiyle İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği

¹ C. E.Yar, Türk Devlet Muhasebesi Sisteminin Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması, Atılım Üniversitesi (AÜ), SBE, YYLT, Ankara, 2009, s.73

hazırlanmıştır. Söz konusu yönetmelik taşınır ve taşınmaz malların kayıtlarını da kapsamına almakta Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin ile birebir, bir çok benzer yanı bulunmaktadır. Uygulanan hesap yöntemlerinin ve muhtevasının bire bir benzer olması nedeniyle İl Özel İdare hesaplarıyla, Katma ve Genel bütçe, Belediye hesapları çok rahat konsolide edilebilme özelliği bulunmaktadır.¹

2.1.7. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

Sosyal güvenlikle ilgili hizmetleri ülkemizde, kendi adına işyeri açıp çalışanlar için Bağ - Kur Genel Müdürlüğü, başkaları adına belli ücret karşılığı çalışan işçiler için Sosyal Sigortalar Kurumu, devlet memurları için Emekli Sandığı tarafından verilmekteydi. Ancak, 2006 yılında Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ - Kur, Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında birleşti. Söz konusu kurumda sigortalı olmak için prim ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. Devlete ait olan Sosyal Güvenlik Kurumunun yanı sıra özel sosyal güvenlik kurumları da mevcuttur. Fakat bu kuruluşlar istek üzerine üye olunan ve belirli kişileri kapsayan kamunun dışında bulunan kuruluşlardır. Türkiye de kamu kurumları arasında yürütülen muhasebe sistemleri arasında en gelişmiş muhasebe sistemi bu kurumlarda uygulanmıştır. Uygulanmış oldukları muhasebe sistemi, hesap planları, muhasebe kurallarına uygun hazırlandığı için mali raporlamaya da uygun bir sistem olmuştur. Muhasebe sistemi tahakkuk esasına göre kurulmuş ve sağlıklı bir şekilde kayıt yapılarak, rapor üretmektedir.

2.1.8. Köylerde Muhasebe Uygulamaları

Mahalli idare kapsamında bulunan köy tüzel kişiliklerinde, bir muhasebe sisteminden ve ortak bir muhasebe düzeninden bahsedilemez. Tek taraflı kayıt yöntemi kullanılmakta gelir ve giderlerle ilgili kayıtlar tutulmakta ve bütçe çıkarılmakta, fakat netice itibarıyla çok yüzeysel bir muhasebe kullanılmaktadır. Bu nedenle, köyler hakkında ortak bir muhasebe sistemi mevcut değildir. Kullandıkları kamu kaynağı açısından sadece tek bir köy olarak düşünüldüğünde küçük olmalarına rağmen, sayılarının çokluğundan dolayı toplamda büyük tutarlara karşılık gelmektedirler. Bu nedenle, köy bütçelerinden yapılan harcamaların, kayıtlarının sağlıklı tutulabilmesi amacıyla, muhasebe sisteminin düzeyinin çok daha

¹ M. Dişli – E. Kızılkaya, Çözümlü Devlet Muhasebesi, Ankara, 2000, s.12

yükseltilmesi gerekmektedir. Değişik engeller olmasına rağmen köylerin muhasebe işlemlerinin, taşınır ve taşınmaz mallarını da kayıt altına alabilecek borç ve alacak yani çift yönlü kayıt yöntemine göre tutulması köylerin mali, denetimi ve idaresi için kaçınılmaz şarttır.

3. TÜRKİYEDE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN SORUNLARI VE DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi, devlet muhasebesinin asıl amacı olan bütün genel yönetim kapsamındaki idarelerin belli standart ve ilkeler ışığında mali tabloları hazırlamak ve belirli mali kararlar alma durumunda bulunan yöneticilere yararlanacakları veriler üretecek bir yapıda bulunmamaktadır. Bu ve bunun gibi birçok problem bulunmaktadır.

Devlet Muhasebesinde reforma ihtiyaç duyulmasının sebepleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

3.1. Kamuda Muhasebe Birliğinin Olmaması

Devlet muhasebe sisteminin sadece katma bütçeli kuruluşlarla, genel bütçeli kuruluşlarda uygulanması bu idarelerin dışında bulunan Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlarda, Sosyal Güvenlik Kurumunda, İl Özel İdarelerinde uygulanmaması bu idarelerin kendilerine ait muhasebe sistemleri uygulamaları sonucunu doğurmuştur. Ortaya çıkan bu durum devlet muhasebe uygulamaları ile diğer kendilerine özel muhasebe sistemi oluşturan idareler arasında, defter ve belge sistemi ve muhasebe ilkeleri gibi hususlarda değişiklikler meydana getirmiştir.

Özet olarak devlet muhasebesinde tüm genel yönetimi kapsayan müşterek bir muhasebe ve raporlama standartları ve muhasebe planının bulunmaması karşılaştırma yapmaya ve kamu hesaplarını konsolide edilmesine imkan vermemiştir. Bu nedenlerden ötürü kamuda muhasebe birliği bulunmamaktadır.¹

3.2. Devlet Muhasebesinin Kapsamının Dar Olması

Devlet muhasebesinde nakit esası uygulandığından mali işlem ve olayların nakit giriş ve çıkışlarının ortaya çıkması durumunda muhasebe kaydına alınır. Ortaya

¹ Yar, s.77

çıkmiş bulunan devlete ait bir borç tahakkuk ettiğinde kaydedilmez, nakit olarak ya da hesap olarak ödemesi yapıldığında bütçeye gider kaydedilir, gelirlerin ise nakit olarak ya da hesap olarak tahsilatı gerçekleştiğinde bütçeye gelir kaydedilir. Bu sistemde gelirlerin veya giderlerin ne zaman ortaya çıktığı değil ne zaman ödendiği veya tahsil edildiği önemlidir. Bu nedenle, üretilen raporlar yalnızca nakden giriş, çıkışları bütçe tahminlerini gösterdiğinden yeterli bilgi vermezler. Söz konusu sistem muhasebenin dönemsellik ilkesine de aykırıdır. Bu nedenle de dönem sonundaki sonuçların yanlış ortaya çıkmasına sebep olur.

3.3. Devlet Muhasebe Sisteminde Süreklilik Olmaması

Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan süreklilik ilkesi nakit esaslı devlet muhasebesinin geçerli olduğu dönemlerde tam olarak uygulanamamıştır. Çünkü, sürekli bir devamlılığa sahip devlet, faaliyetleri bulundukları yılla sınırlanmaktadır. Bu sistemde devlet faaliyetleri güya içinde bulunulan yılın sonunda bitecekmiş gibi değerlendirilmekteydi.¹ Faaliyet ve bütçe uygulamaları ilgili olduğu dönemde bırakılmakta devletin sahip olduğu taşınır ve taşınmaz malları, alacakları, borçları gibi kıymetler bir sonraki mali yıla aktarılmamaktadır. Bu nedenle de söz konusu sistemin sürekli olma özelliği olmamakta ayrıca bu sistem uygulanarak ortaya çıkan mali raporlarda karşılaştıra bilirlik özelliği olmamaktadır.

3.4. Devlet Muhasebe Sisteminin Nakit Esasına Dayanıyor olması

Yürürlükteki muhasebe sistemi nakit esasına dayanan devlet muhasebesiydi. Bu sistem mali olay ve işlemlerin sadece nakit giriş ve çıkışı olduğunda kayıt altına alınmasıdır. Devlet adına doğmuş olan herhangi bir devlete ait borcun tahakkuk ettiğinde değil nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider yine aynı şekilde devlete ait herhangi bir alacağında nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir kaydedilir. Söz konusu sistemde mali işlem ve olayların ne zaman meydana geldiğine bakmaz. Bu sistemle üretilen mali tablolar yalnızca nakit giriş çıkışlarını, bütçe tahminlerini, açılış ve kapanış hesaplarındaki nakit değerleri gösterir.

¹ H. Kıymık, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), SBE, YYLT, Isparta, 2009, s.39

3.5. Devlet Muhasebe Sisteminin Bütçe Odaklı Olması

Nakit esasına dayanan devlet muhasebesi bütçe odaklıdır. Bu nedenle, yalnızca bütçeyi ilgilendiren işlemler muhasebeleştirilmekte bütçeyi ilgilendirmeyen diğer faaliyetler izlenememekteydi. Bu işlemlerin kayıt altına alınıp raporlanamaması ve kullanıcıların bilgisine sunulamaması, devlet muhasebesinin en önemli sorunlarından bir tanesidir.

3.6. Hesaplarının Yeterli Detayda ve Sınıflandırılmış Olmaması

Hesap planında hesaplar yeterince detaylandırılmadığından söz konusu sistem yeterince ayrıntılı bilgi verememekteydi. Mevcut olan hesaplar yeterince detaylandırılmadığından yani alt hesaplara bölünmediğinden hesabın içerisinde bilgiler detaylı şekilde ayrıştırılmamakta dolayısıyla, da raporlanamamaktadır. Bütçe gelir ve giderlerinin detayı belirli bir seviyeden sonra muhasebenin dışına çıkmaktaydı. Bu nedenle de muhasebeden elde edilmesi gereken veriler başka kaynaklardan bulunmaya çalışılmaktaydı.¹

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplara özelliklerine göre sınıflandırılmamış ve hesaplara bir kod sistemine bağlanmamıştır. Bu sebeple söz konusu sistemle üretilen mali tablolar pek bir anlam ifade etmiyordu. Ayrıca üretilen tabloların belirli bir standartla üretilmemekteydi. Dolayısıyla, bütün kullanıcıların anlayıp faydalanabileceği mali tablolar meydana gelmemekte devlet muhasebesinin belirli kişilerin anlayıp değerlendirebileceği bir alan olarak bırakılmaktaydı.

3.7. Devlet Muhasebe Sisteminin Mali Raporlamaya Uygun Olmaması

Nakit esasına dayanan devlet muhasebesi yalnızca katma ve genel bütçeli idareleri kapsamı yani kapsamının sınırlı olması ve bazı hesapların tahakkuk kaydı yapılmadan bütçe hesaplarını kayıt altına alması gibi nedenlerle genel kabul görmüş muhasebe standartlarına elverişli mali tablo üretememekteydi. Ayrıca kullanılan hesap planı rapor üretmeye elverişli olmaması nedeniyle bütçe uygulama sonuçları tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bilanço vb. genel yönetimin tamamını ilgilendiren mali tablolar hazırlanma imkânı bulunmamaktaydı.

¹ Yar, s.79

3.8. Devletin Mal Varlığının İzlenememesi

Nakit esaslı uygulanan devlet muhasebe sitemlerinde kamuya ait olan taşınır ve taşınmaz malları kayıt altına alınmamakta, kayıt altına alınmadığı için de mali yıl sonunda değeri lenememekte ve raporlanma yapılamamaktadır. Devletin hakiki mali durumunu tespit edebilmek için hazırlanan bilançolarda devlete ait maddi duran varlıkların da gösterilmesi gerekir. Devletin sahip olduğu bütün malvarlığı kayıt altına alınmalı mali yıl sonunda değeri leme yapılmalı ve maddi duran varlıklar içinde amortisman ayrılmalıdır.

3.9. Devlet Borçlarının Muhasebe Kayıtlarında Sağlıklı Biçimde İzlenememesi

Nakit esaslı devlet muhasebesinde, devlete ait borçların bazıları bütçe haricinde tutulmuştur. Mevcut muhasebe sistemi tarafından oluşturulan mali tablolar ve cetvellerde devlete ait borçların eksiksiz olarak görülmemesi, değeri şen borçlanma biçimlerinin muhasebe sistemi tarafından tam olarak karşılanamaması, devletin tasarrufu altında meydana gelmesine rağmen harcamaların bütçe giderleri hesabına alınmaması nakit esaslı devlet muhasebesinin belli başlı sorunlarıdır.¹

3.10. Muhasebe Bilgilerinden Kesin Hesap Kanun Tasarısı'nın Elde Edilememesi

Devlet mali yıl süresince yaptığı işlerin ve masraflarını karşılamak için kullandığı kaynakları kullanırken mevzuata uygun kullanıp kullanmadığını yani, devletin millete hesap vermesini kesin hesap kanunu ile kullanır. Oysaki, nakit esaslı devlet muhasebesinden elde edilen veriler ile kesin hesap kanun tasarısının hazırlanıp meclise sunmasına imkân verecek bilgileri sağlanamamıştır. Söz konusu kanun tasarısının hazırlanması ancak, muhasebenin dışındaki kaynaklardan veri elde edilerek mümkün olmuştur.

¹ Gül, s.37

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

1. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Kamu mali yönetim sisteminde yenilik yapmak, uluslararası kamu mali yönetim standart ve uygulamalarını yakalamak amacıyla sürdürülen reform çalışmalarının en stratejik konularından bir tanesi de Türk devlet muhasebe sisteminin tekrar düzenlemek, nakit esaslı sistemden, tahakkuk esaslı sisteme geçiş yapılmasıdır. Devlet muhasebesi ve mali raporlama da 2004 senesinden bu yana tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi uygulanmaya başlaması ile meydana gelen ve belirli süreler sonunda gerçekleşmesi hedeflenen sonuçlar aşağıda ele alınmıştır.

1.1.Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır

Devlet muhasebesinde nakit esasına dayanan muhasebe sistemini kullanması ve bunun sonucunda çıkan mali raporlarlar sağlıklı olmamaktaydı. Çünkü, birçok veriyi içermemekteydi. Muhasebe kayıtlarında nakit esasından tahakkuk esasına geçilmesi ile söz konusu sistemin bu noksanlığı da ortadan kalmış oldu.

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesine geçildiğinden dolayı satın alınan mal veya sağlanan hizmet neticesinde ortaya çıkan devlete ait borç tahakkuk ettiğinde gider ve devlete ait bir alacak tahakkuk ettiğinde yani gerçekleştiğinde gelir olarak muhasebe kayıtlarına kaydedilerek, devlete ait varlık ve yükümlülükleri zamanında ve tam olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Böylece bütçe gider ve gelirleri tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarına alınarak o yılın bütçe gideri ve geliri olarak takip edilmesi mümkün olmaktadır.¹

1.2.Tüm Devlet Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır

Uygulamadaki kullanılan nakit esasına dayanan devlet muhasebesi sitemi bütçe odaklı bir sistemdi. Bu nedenle de bazı bütçesel işlem özelliği bulunmayan mali işlemler bütçe hesaplarına kaydedilememekte ve muhasebe kaydına alınamamaktaydı. Bundan ötürü de devletin hakiki faaliyet sonuçlarını raporlamak ve ilgili kişileri bilgilendirmek mümkün değildi.

¹ Kıymık, s.81

Kurulmak istenen yeni devlet muhasebe sistemi, bütçe merkezli bir sistem olma anlayışını terk ederek bütçenin kapsamı dışında olan, maddi ve maddi olmayan taşınır ve taşınmaz malları, hakları ve bütün duran varlıkları, devletin yükümlülüklerini kayıt altına alarak muhasebeleştirme özelliği bulunmaktadır. Bu sayede devlet muhasebesinden üretilen mali raporlar, önceden yapılamayan, devletin yapmış olduğu faaliyetleri ve bu faaliyetleri yaparken sergilediği performansları direk etki altında bırakan işlemleri de göstermektedir.¹

1.3.Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır

Devletin sahip olduğu maddi duran varlıklar kayıt altına alınamamasının nedeni bu malvarlığı satın alınırken gerçekleştirilen masrafın tümünün söz konusu yılın bütçesinde gider olarak gösterilmesidir. Hâlbuki devletin herhangi bir mali yılda satın aldığı demirbaş veya arsa daha sonraki senelerde de yararlanılmaktadır. Bu sebeptir ki maddi duran varlıklar yararlanıldığı yıllar boyunca gider olarak kayıt edilmelidir. Geçiş yapılan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile yürürlüğe giren muhasebe detaylı hesap planı ve muhasebe standartları maddi duran varlıkların muhasebe kaydına alınmasına ve raporlanabilmesine imkân vermektedir. Maddi duran varlıklara yıl sonunda amortisman ayrılarak ve yeniden değerlendirilerek, gerçek değerleri ile raporlama imkanı doğmuştur. Bu sayede maddi duran varlığın satın alınması ile ilgili giderler zamana yayıldığı için elde edildiği dönemde giderlerin artması veya azalmasının önüne geçilmiştir.

1.4. Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması ile Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programının Hazırlanmasına Destek Sağlamak

Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde, ödeneğin bulunmaması sebebiyle ödenemeyen devlet borçları, yine devletin başladığı taahhütler kaydedilmediğinden, nakit ve ödenek yönetimi doğru bir biçimde gerçekleştirilememekte, borç ve taahhütlerin izlenmemesi, ödeneği yeterli miktarda bulunmayan taahhütlere başlanması ve senelere yaygın taahhütler için kafi miktarda ödenek ayrılmamasına neden olmakta ve yapılan yatırımların rantabilitesini düşürmektedir. Bu sebeple kamuda hangi dönemlerde, hangi yükümlülüklerin ortaya çıkacağı bilinmemekte dolayısıyla da orta ve uzun vadeleri kapsayan planlar yapma

¹ B. Kerimoğlu, Mahalli İdareler için Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Ankara, 2006, s.13

imkânı oluşmamaktadır.¹ Söz konusu problemin çözümü için tahakkuk esaslı devlet muhasebesiyle iki yeni hesap çıkarılmıştır. Birinci hesap, 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı, bir mal veya hizmetin karşılığında kamu borcu tahakkuk ettiği halde ödeneğinin bulunmaması veya mevzuat bakımından ödenek olmadan harcama yapılmasına izin verilmemesi gibi nedenlerle ödenemeyen borçların takibi amacıyla kullanılır. İkinci hesap 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, ödeneği bulunmasına rağmen yer ve zaman değişikliği sebebiyle ödenek bulunmadığı konumlarda gerçekleşen giderlerin, bütçe gideri olarak tahakkuk ettirilerek ortaya çıkan devlete ait borçların izlendiği hesaptır. Bu hesapta bekleyen borçlar ödenek temin edildiğinde ilgisine ödenir.

İkinci hesap ise nazım hesaplar grubu içinde yer alan 920-Taahhütler Hesabıdır. Bu hesap aracılığıyla ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçlarla başlanan taahhütler, devlet muhasebesince izlenebilmekte, böylece bunların bütçeyle bağlantısı gerçekleştirilmektedir. Taahhüt takip sistemiyle bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayarak yetecek kadar ödeneği bulunmayan taahhütlere başlanmayacak, özellikle senelere yaygın taahhütlere özgü ödenek planlaması yapılabilecektir. Yeni devlet muhasebe sistemine geçilinceye kadar bütçe uygulanmasında, bütçe hazırlama faaliyetlerinde muhasebe verilerinden yararlanılamamış ve bütçeye konacak ödenekler kamu kurumlarına pazarlık ile olağan istatistik yöntemlerinden faydalanılarak verilmiştir.² Söz konusu sistemle orta ve uzun süreli planlar muhasebeden karşılanabilmekte, devlet hangi zamanda hangi yükümlülüğü olduğunu önceden görebilmektedir.

1.5. Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanacaktır

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde üretilen mali rapor ve tablolarda devlete ait borçların miktarını sağlıklı bir şekilde tespit etmek imkansızdı. Hazine saymanlıklarınca çıkarılan kesin mizanda borçların vadeleri belli olmamakla beraber borçların miktarları da net olarak görülememektedir. Bu durumun nedenlerinden biri nakit esaslı muhasebe sisteminin yetersizliği iken, diğeri ise idari kararların sağlıklı

¹ E. Karaaslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, <http://www.sgb.gov.tr>, s.22 (18.11.2013)

² Ö. Duman, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Vergi Dünyası Dergisi, S.275, İstanbul, 2004, s.10

alınamamasıdır. Genellikle, hazine müsteşarlığının borçlanmayla ilgili bilgileri hazine saymanlıklarına ulaştırmamaları neticesinde problemler meydana gelmektedir. Tahakkuk esasına dayanan sistemde ise bu borçların ve vade yapılarının devlet hesaplarında görülmesi sağlanmaktadır.¹

1.6. Kesin Hesap Kanunu Tasarısına ilişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir

Bu kanun tasarısını hazırlamak için faydalanılması gereken doğru ve eksiksiz bilgileri nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi temin edemediğinden söz konusu veriler muhasebenin kapsamı dışındaki kaynaklardan sağlanmaktaydı. Nakit esaslı muhasebe sistemi bırakılıp tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulamaya konması ile ödenek hesapları sınıfında bulunan ödenek hesapları, yardımcı hesaplar vasıtasıyla ve bütçe uygulamalarına ilişkin sonuçların, bütçe hesaplarından faydalanılarak, kesin hesaba ait verilerin muhasebe sisteminden sağlanması imkânı doğmuştur. Kesin hesap kanun tasarısı iktidarın bir senede yapılan iş ve hizmetlerin bedeli olarak kullandığı kamu kaynağını mevzuata uygun kullanıp kullanmadığının hesabını verdiği, yani Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetlendiği çok önemli bir süreçtir.

1.7. Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir

Devlet tarafından çeşitli nedenlerle alınması gereken vergilerden, tamamının ya da bir kısmının tahsil edilmesinden vazgeçilmesine vergi harcamaları denir. Devlet toplamış olduğu vergileri vatandaşına hizmet etmek için tekrar kullandığından dolayı yapmış olduğu söz konusu bu masraflar devlet açısından bir gider olduğundan raporlanması ve nerelerde ne miktarda harcamanın yapıldığının gösterilmesi gerekmektedir. Vergi gelirlerinin harcanmasının nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde tespit etmek imkânı olmadığından bunu daha çok muhasebe dışı kaynaklardan tespit etme yoluna gidiliyordu. Oysaki tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde 630: Giderler Hesabının detay hesaplarında bulunan vergi harcamaları ayrıntılı bir şekilde raporlama imkânı vermektedir.

¹ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü..., s.57

1.8. Analitik Bütçe Sınıflandırılmasının Uygulanmasına Temel Teşkil Etmektedir

Kamu mali yönetimindeki reform çalışmaları kapsamında devlet çalışmalarının, devlet ekonomisi üstündeki tesirini değerlendirmeye fırsat verecek, uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslara uygun bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu anlaşılmış ve Türk idare yapısının özelliklerinin de dikkate alınarak bir kod sistemi oluşturulmasına karar verilmiştir. Bu çerçevede, 1998 tarihinde Kamu Mali İstatistikleri temelini esas alan bir bölümlendirme sistemi meydana getirilmiş olup, bir takım kamu kuruluşlarında deneme amaçlı uygulamaya konulan bu sistem başarılı olamamıştır.¹ Bir süre sonra 2004 Yılında Bütçe Kanunu analitik bütçe sistemine göre düzenlenmiş ve 01.01.2004'de uygulamaya sokulmuştur. Genel yönetim altındaki bütün kamu idareleri (kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) 2006 senesinden bu yana bütünüyle bu sisteme geçirilmiştir. Analitik bütçe sistemine geçilme ile beraber genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri, mali sistemi saydamlık ve hesap verilebilirlik unsurlarına göre düzenlenerek ve mali rapor ve planların uluslararası kurallara göre hazırlanarak, konsolide edilebilir duruma getirilerek, performans temelli bütçelemeye esas teşkil edilmiştir.

Aşağıdaki şekilde de görüldüğü gibi analitik bütçede sınıflandırma üç temel sınıflandırmadan kurumsal, fonksiyonel, ekonomik, sınıflandırmalardan meydana gelmiştir. Dört ayrı koddan ve on üç seviyeden meydana gelen bu sistemde her ayrı düzeyde bir ya da iki haneli koddan meydana gelmektedir başkaca ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaların arasına finansman sınıflandırma konulmuştur. Söz konusu sınıflandırmalardan ekonomik sınıflandırma, finansmanın ve gelirlerin, harcama ve borçların sınıflandırılması için yapılır. Geriye kalan üç sınıflandırma gider bütçesi ile alakalıdır.

¹ Karaarslan, 2004, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serü...,s.59

Şekil:10 Analitik Bütçe Sınıflandırması

	KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
DÜZEYLER	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4
HANELER	00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Kaynak: O.S., URAL, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek uygulama, DEÜ, SBE, YYLT, İzmir, 2008, s.161

Görüldüğü gibi analitik bütçeyle, tahakkuk esasına dayana muhasebe birbirlerini tamamlayan iki çalışmadır. Tahakkuk esasına dayanan muhasebe sisteminden analitik bütçenin uygulanmaya başlanmasıyla beraber arzulanan seviyede veri almak mümkün olmuştur. Gelirler bütçe dışı gelirler ve bütçe gelirleri, giderler ise kurumsal, ekonomik ve fonksiyonel diye kafi derecede ayrıntıya ayrılmakta, böylece devlet muhasebesi içinde detaylı bir biçimde takip edilmektedir.¹

1.9. Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi

Hesap verilebilirlik; kamunun kaynaklarını, hizmet etmek için kullanma yetkisi bulunan yöneticilerin bu kaynakları etkin, verimli, ekonomik, uygulamadaki kanun tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak sarf edilmesinden ve kayıt altına alarak muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından mesul tutulmasıdır.

Kamu mali yönetiminde etkili bir hesap verilebilirliğin olmasında, devlet muhasebesinin çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Çünkü, kamu kaynaklarının kazanılmasında ve sarf edilmesinde yetki sahibi olan idareciler kanunun vermiş olduğu vazifeleri gene kanunun koymuş olduğu kurallara uygun bir şekilde yapıp yapılmadığının meclis ve kamuoyuna yalnızca devlet muhasebesi vasıtasıyla elde edilecek mali rapor ve bilgilerle izah edebileceklerdir.²

1.10. Denetimin İşlevini Güçlendirmesi

Denetim; iktisadi etkinliklerle alakalı ortaya çıkmış sonuçları, daha önceden tespit edilmiş hedefler, standartlara göre yansız olarak incelemek kontrol etmek

¹B. Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı”, Mali Kılavuz Dergisi, S.2, Ankara, 1998, s.19

² Öz, s.132

yoluyla somut delillere dayanarak analiz etmek ve gelecekte olması olası hataların engellenmesini sağlamak, kurumların gelişmesine mali yönetimin, kontrol düzenlerinin doğru ve güvenilir sağlıklı bir yapı haline gelmesine, ortaya çıkan sonuçların ilgili kişi ve idarelere iletmek için tatbik edilen programlı, planlı ve sistemli bir süreç olarak ifade edilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine 2004 senesinde geçilmesi ile birlikte devlete ait bütün mali işlemler ve faaliyetler, varlık ve yükümlülükler takip edip kayıt altına alan raporlayan, özelliklere sahip bir muhasebe sistemi oluşmuştur. Söz konusu muhasebe sistemi ile daha önce uygulanan nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde takip edilemeyen ya da değişik hesaplarda düzensiz izlenen devlete ait tüm borç, alacak, varlık ve yükümlülükler takip edilmekte ve mali raporlara dökülebilmektedir. Bunun dışında ilgili dönemin bitiminde tüm hesaplar kapatılarak devlete ait o mali yılın neticelerini ortaya koyan mali raporların alınması imkânı bulunmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile kamu mali yönetiminde yeni başlanan uygulanmalar sonucunda kamunun denetim işlevi çoğalacak ve hesap verilebilme özelliği daha da güçlenecektir.

1.11. Kurumsal Muhasebe Sistemine Geçilmektedir

Daha önce kullanılan nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplar, harcama birimleri olarak tutulmayıp saymanlık ve mal müdürlükleri, muhasebe müdürlüklerinin bulunduğu yer esas alınarak tutulmaktaydı. Bu nedenle, bu sistemde harcamacı birimlerin bağlı oldukları bütçe, fiziki olarak bulunduğu yer ve bağlı olduğu saymanlık dışında müşterek bir özelliği olmayan bakanlıklar ve bu bakanlıklara bağlı taşra birimleri tüm gelir, gider işlemlerinden ve ortaya çıkan hesapların değişik harcamacı birimlerin mali işlemleri karma bir şekilde kayıt edilmekteydi.

Uygulamaya geçilen tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde harcamacı birimler için kurumsal kodlama sistemi bulunmaktaydı. Bu kodlama sistemi ile aynı bakanlığa bağlı harcamacı birimler değişik saymanlıklar tarafından yapılan muhasebe kayıtları tek bir merkezde toplanabilmekte ve bu sayede aynı harcamacı birimlerin muhasebe bilgileri, mali tabloları müşterek bir şekilde elde etme imkânına kavuşulmuştur.

2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ HESAP PLANI ARASINDAKİ FARKLAR

2.1. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı

Nakit esasına dayanan muhasebe sistemindeki hesap planında hesaplar özelliklerine bakılarak bir sınıflandırmaya sokulmamıştır. Bundan dolayı da hesapların sistemli bir kod yapısı da mevcut değildi. Hesaplara rastgele kod numarası verilmiş, herhangi bir nedenle iptal edilen hesaplar kod numarası boş kaldığından yeni açılan hesaplara boş kalan bu kodlar kullanılmaktaydı. Bu husus bazı hesapların gerçek özelliklerini yitirmesine ve değişik mali işlemler için aynı hesapların kullanılmasına sebep olmuştur. Ayrıca hesaplar vade yapılarına göre ayrılmamıştı. Kullanılan hesapların sayısı sınırlı ve alt hesaplara ayrılmamıştı. Hesapların gerekli alt hesaplara ayrılmaması herhangi bir sınıflandırma yapılmaması, kod sistemine geçilmemesi sebebiyle muhasebe sisteminden bütün kullanıcıların analiz yapabileceği mali tablolar ve ayrıntılı bilgiler alınamamaktaydı. Bundan dolayı da kamunun tüm idarelerini kapsayacak müşterek muhasebe ve mali raporlama sistemi ve hesap planına gereksinim oluşmuştur.

Yeterli detayda hesaplar olmaması nedeniyle sonraki yıllara devreden hesaplar cari yıldaki kayıtlarla birbirine karışabiliyorlardı. Bundan dolayı geçen yılların kayıtları ile içinde bulunulan yılın kayıtlarını birbirinden ayırmak mümkün olmuyordu.¹

Tüm bu eksikliklere karşın uzun yıllar kullanılan nakit esaslı muhasebe sistemi hesapları 3 grupta ele alınabilir:

- **Bütçe Hesapları:** Devlet kurumlarının, bütçe gider ve gelirlerinin bütçelerinde bulunan ekonomik bölümlendirmeye göre takibi amacıyla kullanılır.

- **Bilanço Hesapları:** Öz kaynakların tutarlarını arttırıp azaltmayan, yalnızca bilanço kalemlerinin bileşimini değiştiren hesaplardır. Bu hesaplar kasa hesabı, alacak senetleri hesabı gibi hesaplardır.

¹ Gazioğlu, s.74

- **Nazım Hesaplar:** Kalanları bilançoda bulunan fakat yalnızca bilgi gösterme görevi olan varlık ve kaynak hesapların haricinde nitelik gösteren hesaplardır. Bu hesaplar menkul kıymetler hesabı, hazine kefalet hesapları, teminat mektupları hesabı.

2.2. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı

Bu sistemde bütün mali işlemler gerekli bütün detaylarına kadar alt hesaplara ayrılmıştır. Hesap planındaki hesaplar vadelerine ve özelliklerine bakılarak sınıflandırma yapılmış ve hesap planı buna göre düzenlenmiştir. Hesapların tümü kodlanarak söz konusu kodun anlamı herkes için aynı şeyi ifade etmesi sağlanmıştır. Bu sayede tüm mali rapor ve veriler sağlıklı ve doğru bir şekilde muhasebeden üretilme imkânı sağlanmıştır.

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 ¹

Üsteki hesaplardan 1, 2, 3, 4, 5, hesap kodu ile oluşan grup hesapları bilanço hesabıdır. 1 ve 2 kodla başlayan hesaplar hesap planının aktifinde bulunur. 1 ve 2 kodu ile başlayan hesaplar dönemin bitiminde, artık vermez verirlerse de borç artışı verir ancak, bunun istisnası da pasif karakterli hesap olmakla birlikte aktifte bulunan hesaplar hariçtir. 3-4-5 kodlarında bulunan ve bilançonun pasifinde bulunan yalnız aktif bir hesap olmasıyla birlikte düzenleyici hesap olarak bilançonun pasifinde bulunan hesapların haricindeki diğer hesaplar kesinlikle borç artışı vermez.²

¹ T.C. Resmi Gazete, 30.12.2006, S.26392, 3.Mükerrer, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

² Yar, s.109

6 koduyla başlayan hesaplar ile 8 koduyla başlayan hesaplar dönem bitiminde artık vermezler. Geçici mizan çıkarıldığında artıkları çıkan bütçe ve faaliyet hesapları dönem sonu işlemlerinden sonra kapanır. 6 hesap kodlu faaliyet hesapları bakiye kalanları, 690'nolu hesapla kapatılarak bilançoya yansıtılır. 8 koduyla başlayan bütçe hesaplarıysa 895'nolu Bütçe Uygulama Sonuçları hesabına aktararak kapanır. Söz konusu hesap, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları ile bütçe yılına ilişkin bütçe gelir ve gider hesapları gruplarında bulunan tüm hesaplardaki meblağlardan bütçe uygulama sonucu bulunur. 9 koduyla ifade edilen nazım hesap olarak sınıflandırılan grupta, muhasebece sadece bilgi vermek vazifesi verilen işlemler ve ileride olma ihtimali bulunan hak ve yükümlülükler izlenir.¹

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

Aşağıdaki tabloda nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde kullanılan hesapların yerine kullanılacak tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde kullanılan hesaplar gösterilmiştir. Bununla birlikte nakit esasına dayanan devlet muhasebesi sistemi bırakılarak, tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesinin kullanılmaya başlanması ile nakit esaslı muhasebe hesap planı dışında bırakılan hesaplarda bulunmaktadır. Ayrıca, nakit esasına dayanan hesap planlarında karışıklığa neden olan birtakım hesaplar, tahakkuk esasına dayanan hesap planlarında bir hesapta birleştirilerek birlik sağlanmış, birtakım hesaplara da bölümlendirme yapılarak, hesaplar gruplara ayrılarak hesap planı oluşturulmuştur. Bu sayede hesaplar arasındaki düzensizlik giderilmiştir.

¹ Gazioğlu, s.77

Tablo 1. Nakit esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesapların karşılığında tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar

NAKİT ESASLI MUHASEBE HESAP PLANI	TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE HESAP PLANI
KASA HESABI DEĞİŞTİRİLEN PARALAR HESABI DOLAŞIMDAN ÇEKİLEN MADENİ PARALAR HESABI	100 KASA HESABI
KASA HESABI (Saymanlıktaki Çekler)	101 ALINAN ÇEKLER HESABI
BANKA HESABI DEFTERDARLIK HAZİNE CARİ HS.	102 BANKA HS.
ÖDENECEK ÇEKLER HS.	103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI
MENKUL KIYMETLER HS.	117 MENKUL VARLIKLAR HS.(Hazine malı) 912 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HS.(Kişi malı)
MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI	913 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI
TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	910 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI
TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	911 TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HS.
MADENİ PARA BASIMI AVANS HESABI ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI HS. GEMİ AVANSLARI HESABI BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HS (memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları ile maaş ve ücret avansları dışında kalan diğer avans çeşitleri)	160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HS.
JANDARMA AVANSLARI DENETMENLER HESABI BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HS (memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk ile maaş ve ücret avansları)	161 PERSONEL AVANSLARI HS.

AKREDİTİFLER HS.	164 AKREDİTİFLER HS.
MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HS.	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 HS. 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI 362- FONLAR VEYA DİĞER KAMU İD.ADINA YAP.TAH.
OKUL PANSİYONLARI HESABI	332-OKUL PANSİYONLARI HESABI
ÖDENEKLER HS.	901 BÜTÇE ÖDENEKLERİ HS.
KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	900 GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI
ÖDENEKLİ GİDERLER HS.	905 ÖDENEKLİ GİDERLER HS.
BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI
MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDEME EMİRLERİ HS.	907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDEME EMİRLERİ HS.
MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI
GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HS.	834 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HS.
PUL VE DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	940 DEĞERLİ KÂĞIT AMBARLARI HS.
ZİMMETLE VERİLEN PUL VE DEĞERLİ KAĞITLAR HS.	942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KÂĞITLAR HS.

YOLDAKİ PUL VE DEĞERLİ KÂĞITLAR HS.	944 YOLDAKİ DEĞERLİ KÂĞITLAR HS.
PUL VE DEĞERLİ KÂĞIT İŞLEMLERİ HS.	945 DEĞERLİ KÂĞIT İŞLEMLERİ HESABI
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS. 220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS.
TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI	121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HS
TECİLLİ VE TEHİRLİ BOÇLULAR HS	122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR 222 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI
BÜTÇE GELİRLERİ HS.	800 BÜTÇE GELİRLERİ HS.
ÖZEL TAHAKKUKLARDAN BORÇLULAR HESABI	946 ÖZEL TAHAKKUKLARDAN ALACAKLAR HESABI
MUTEMETLİKLER CARİ HESABI	337 MUTEMETLİKLER CARİ HESABI
DÖVİZ HESABI	105- DÖVİZ HESABI
İŞTİRAKLER HS.	240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HS.
MÜTEAHHİT AVANSLARI HS	259 YATIRIM AVANSLARI HESABI
İÇ BORÇLAR HS.	300 BANKA KREDİLERİ HS. 303 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR 304 CARİ YILDA ÖDENECEK TAHVİLLER HS 309 KISA VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HS 400 BANKA KREDİLERİ HS. 403 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HS. 404 TAHVİLLER HS.
İÇ BORÇ HAREKETLERİ HS.	409 UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HS
DIŞ BORÇLAR HS.	310 CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR HS.

	410 DIŞ MALİ BORÇLAR HS.
HAZİNE KEFALETLERİ HESABI	930 VERİLEN GARANTİLER HS.
HAZİNE KEFALETLERİ KARŞILIĞI HS.	931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS.
GENEL MERKEZ HESABI	500 NET DĐER/SERMAYE HESABI

Kaynak: P. Gazioğlu, Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2007, ss. 78-79

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

Ülkemizde de birtakım devlet idareleri 2004 yılında tahakkuk esaslı devlet muhasebesini, uygulamaya geçmişlerdir. Fakat bütün genel yönetim altındaki idareler ancak, 2006 yılından başlayarak genel kabul gören ilkelere dayanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesini uygulamışlardır. Nakit esasına dayanan devlet muhasebesi sisteminde olmayan hesaplar tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde kullanılmaya başlanmış ve daha önce olan birtakım hesaplarında çalışma sistemlerinde farklılığa gidilmiştir. Aşağıda nakit esasına dayanan devlet muhasebesi sisteminde uygulanan kayıtlarla tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesindeki uygulanan kayıtlar arasındaki bulunan farklar anlatılmıştır.

3.1. Alınan Çekler Hesabının Kayıt Yöntemi Değiştirilmiştir

Nakit esasına dayanan devlet muhasebesi kayıt yönteminde, muhasebeye verilmiş çekler, kasa hesabı adına kaydedilir. Tahakkuk esasına dayanan sistemde muhasebeye verilen çekler “ 101- Alınan Çekler hesabı ” adındaki hesaba kaydedilir.¹

¹ Kıymık, s.96

Örnek: Kadıköy vergi dairesi müdürlüğünce 250- TL değerinde daha önceden tahakkuk kaydı yapılmış bütçe geliri, çek alınarak tahsil edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre yapılan kayıt;

----- / -----	
100. KASA	250,00
600. BÜTÇE GELİRİ	250,00
----- / -----	

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde;

----- / -----	
101. ALINAN ÇEKLER	250,00
120. GELİRLERDEN ALACAKLAR	250,00
----- / -----	
805. GELİR YANSITMA	250,00
800.BÜTÇE GELİRLERİ	250,00
----- / -----	

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

Nakit Esasına dayanan muhasebe sisteminde, muhasebe birimine verilen hazine malı ve kişi malı özelliğindeki kıymetlerin hepsi menkul kıymetler hesabına kaydedilmekteydi. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemindeyse kişilere ait menkul kıymetler 912- Kişilere ait menkul kıymetler adındaki hesaba, hazineye ait olarak saymanlıklara verilen menkul kıymetler, 117- Menkul Varlıklar hesabına, kaydedilmektedir.¹ Bu şekilde kişilere ait ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı ayrı hesaplarda kayıt altına alınarak takip edebilme imkânı sağlanmıştır.

Örnek: Bursa Emniyet Müdürlüğünce gözaltına alınan şahıslar üzerinde bulunan ve yargılama neticesinde Hazine malı olduğuna karar verilen 12.000-TL değerindeki altın, Osmangazi Mal müdürlüğüne teslim edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----	
MENKUL KIYMETLER HS.	12.000,00
DEĞER DEĞİŞİMLERİ HS.	12.000,00
----- / -----	

¹ H.A. Eker, Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, İÜ, SBE,YYLT, İstanbul, 2007, s.8

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde;

----- / -----
117. MENKUL VARLIKLAR 12.000,00
600.GELİRLER 12.000,00
----- / -----

Eğer kişilere ait bir altın olsaydı;

----- / -----
912. KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER 12.000,00
913.KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ 12.000,00
----- / -----

3.3. Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır

Nakit esasına dayanan devlet muhasebe sisteminde alacak ve borçların vade yapılarına göre ayrılarak kaydedilmemektedir. Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebe sisteminde söz konusu ayırım yapılmıştır. Örneğin, tecilli ve tehirli borçlular hesabında takip edilen miktarlar, vade yapılarına bakarak “122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı”, “222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” diye ikiye ayrılarak izlenmiştir. Aynı şekilde gelirlerden alacaklar hesabı da “120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı”, “220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” ya da “117 Menkul Varlıklar Hesabı”, “217 Menkul Varlıklar” veya “118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı”, “218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı” diye ikiye ayrılarak izlenmiştir.¹

Örnek: Tahakkuku yapılmış 18.345,00-TL’lık kamu ait alacak 7 ay müddetle tecil yapılmıştır.

a) Nakit esasına dayanan muhasebe sistemine göre;

----- / -----
TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HS. 18.345,00
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HS. 18.345,00
----- / -----

¹ O. S. URAL, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek uygulama, DEÜ, SBE, YYLT, İzmir, 2008, s.151

b) Tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemi göre;

-----/-----	
222. GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR	18.345,00
120. GELİRLERDEN ALACAKLAR	18.345,00
-----/-----	
Vadesi 1 yılın altına düştüğünde;	
-----/-----	
122. GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR	18.345,00
222. GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR	18.345,00
-----/-----	

3.4. Avans ve Kredi Hesapları

Eski sistemdeki Elçilik ve Konsolosluk Avans hesabı, Madeni Para Basımı Avansları hesabı, Bütçe içi Avans ve Krediler Hesabında sürekli ve geçici yolluk avansları ve maaş avansları haricindeki başka avans hesapları tahakkuk esasına dayanan muhasebe sisteminde Avans ve Krediler hesabı başlığında toplanarak dağınıklığın önüne geçilmiştir. Ayrıca yine nakit esasına dayanan devlet muhasebesi sisteminde “Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler” ve “Denetmenler” hesapları, Tahakkuk Esaslı Devlet muhasebe sisteminde “Avans ve Krediler” hesabı altında birleştirilmiştir.¹

Örnek: Rus Büyükelçiliğinin ihtiyaç duyduğu tüketim mallarının alımı için karşılığı konsolosluk hasılatından karşılanmak üzere 5.000- \$ tutarında avans gönderilmiştir.(1 \$:1,50-TL)

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

-----/-----	
107 ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI	7.500,00
103 ÖDENECEK ÇEKLER	7.500,00
-----/-----	

Avansı kapatmak için harcamaya ait evraklar muhasebe birimine gönderildiğinde;

¹ Öz, s.110

----- / -----
630 BÜTÇE GİDERİ 7.500,00

107 ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI 7.500,00

----- / -----

b) Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine göre;

----- / -----
160. İŞ AVANS VE KREDİLERİ 7.500,00

103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. 7.500,00

----- / -----

Avansı kapatmak için harcamaya ilişkin mahsup evraklar muhasebe birimine gönderildiğinde;

----- / -----
630. GİDERLER 7.500,00

160. İŞ AVANS VE KREDİLERİ 7.500,00

----- / -----

830. BÜTÇE GİDERLERİ 7.500,00

835. GİDER YANSITMA 7.500,00

----- / -----

3.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar Kullanılmıştır

"180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" ve "280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı" tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile ortaya çıkmış hesaplardır. Böylece muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince, bütçeden yapılan giderlerden gelecek dönemlerde gerçekleşecek olanlar gelecek dönemin gideri olarak kayıt altına alma imkânı doğmuştur.¹

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebe sisteminde tahakkuk etmiş, tahsili gelecek zamanlarda yapılacak gelirlerin takip edilebilmek için tahakkuk hesapları bulunmaktadır. Nakit esaslı muhasebede bu hesaplar bulunmadığından dolayı gelecek dönemlerde tahsil edilecek gelirleri muhasebe olarak takip edebilme imkânı bulunmamaktadır. Bu yeni sistemde ise gelecek dönemlerdeki tahsilat bir sonraki senede yapılırsa "181-Gelir Tahakkukları Hesabına, şayet tahsilat takip

¹ Ural, s.152

eden seneden sonraki senede yapılacaksa “281-Gelir Tahakkukları Hesabı” na alınarak gelirler izlenmektedir.

Bu işlem sayesinde tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş, gelecekte tahsil edilecek gelirleri izleme olanağı doğmuştur. Ayrıca dönem faaliyet sonuçlarının ve nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde oluşmasına yardımcı olunmuştur.

Tahakkuk esaslı sistemde başka dönem ayırıcı hesaplarda "380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı" ve "480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı" vardır. Bu hesaplar sayesinde gelecek ayların gelirleri 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına ve gelecek yıllara ait gelirlerse 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına kaydedilmektedir. Nakit esaslı sistemde bu hesaplar bulunmamaktadır. Bu nedenle de tahsilatı yapılan gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar gelirler takip etme olanağı yoktur.

Tahakkuk esaslı sistemde gider tahakkukları hesabı bulunmaktadır ancak, bu hesaplar nakit esaslı sistemde bulunmamaktadır. Bu nedenle de tahakkuku yapılmış fakat ödemesi daha sonraki dönemlerde yapılacak giderleri takip imkânı yoktur. Sonuç olarak da nakit planlaması yapılırken muhasebe kayıtlarının herhangi bir faydası olmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde eğer ödeme bir sonraki sene olacaksa 381 Gider Tahakkukları Hesabına, gelecek yıldan sonraki senelerde olacaksa 481 Gider Tahakkukları Hesabına alınmaktadır. Böylece tahakkuk etmiş fakat henüz ödenmemiş giderlerin ne zaman ödeneceğinin muhasebeden öğrenme imkânı olmakla birlikte nakit planlamasının doğru gerçekleşmesine fayda sağlamaktadır.¹

Örnek: Çevre Şehircilik Bakanlığınca 01.05.2012 de hizmet binası olarak kiralaran binanın 2 yıllık kira bedeli toplamı olan 48.000- TL ödeme yapılmıştır.

Kira tutarı (Aylık) = 48.000 / 12 = 4.000

Kira tutarı (8 aylık) = 32.000

Nakit esasına dayanan muhasebe sistemine göre yapılacak kayıt yoktur. Dönem ayırıcı hesaplara ilişkin herhangi bir muhasebe kaydı düzenlenmemektedir.

¹ Gazioğlu, s.92

Tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemine göre;
01/05/2012

180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hs.	32.000
280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs.	16.000

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı 48.000

01/05/2012	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	48.000

835-Gider Yansıtma Hesabı 48.000

31/12/2012	
630- Giderler Hs.	32.000

180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hs. 32.000

31/01/2012	
180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hs.	16.000

280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs. 16.000

--	--

Örnek: Kurum Alacakları hesaplarında bulunan alacaklara 31.12.2011 tarihiyle, takip eden sene tahsilatı icap eden oluşmuş faiz geliri, 66.759,00- TL, dir.

Nakit esasına dayanan muhasebe sistemine göre; dönemi ayıran hesaplara ilişkin herhangi bir muhasebeleştirme kaydı yoktur.¹ Tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemine gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

31.12.2012	
181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.	66.759,00
600- GELİRLER HS.	66.759,00

¹ Y.Taşgın, Devlet Muhasebesinden Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, AÜ, SBE, YYLT, Erzurum, 2010, s.72

Tahsilatı yapıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı;

-----/-----	
102- BANKA HS.	66.759,00
	181- GELİR TAHAKKUKLARI HS. 66.759,00
-----/-----	

3.6. Sayım Noksanlarının ve Sayım Fazlalarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır

Sayımdan sonra eksik çıkan tutarlar, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde Kasa Hesabına alacak diğer eksiklikler ise söz konusu hesaba alacak kaydedilir, kişi borçları hesabına ise borç kaydedilerek izlenmektedir. Ancak, tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebe sisteminde sayımdan sonra eksik çıkan meblağ, “197- Sayım Noksanları Hesabında” borca kaydedilirken, kasa hesabı yada diğer ilgili hesaplara alacak kaydı yapılmaktadır.¹

Örnek: Yıldırım Mal müdürlüğünce gerçekleştirilen sayımda 1.523,00-TL tutarında kasa noksanı olduğu belirlenmiştir. Yapılan tetkik neticesinde noksanlığın sebebi tespit edilememiştir.

Nakit esasına dayanan devlet muhasebe sistemi gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

----- / -----	
140-KİŞİ BORÇLARI HS.	1.523,00
	100- KASA HESABI 1.523.00
----- / -----	

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebe sistemi gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

----- / -----	
197- SAYIM NOKSANLARI HS.	1.523,00
	100- KASA HESABI 1.523,00
----- / -----	

¹E. Karaaslan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi İle Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar”, <http://www.erkankaraaslan.org/wp-content/uploads/2012/10/31.6.pdf>, s.4 (14.05.2015)

Noksanlığın nedeni tespit edilemediğinde yapılması gereken muhasebe kaydı;
----- / -----

140- KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI 1.523,00

197- SAYIM NOKSANLARI HESABI 1.523,00

----- / -----

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemine göre yapılan sayımda fazla olan bir tutar ortaya çıksaydı; 100. Kasa Hesabına ya da ilgili hesaplara borç kaydı, Emanet ya da Bütçe Gelirleri hesaplarına alacak kaydı yapılmaktadır. Tahakkuk esasına göre muhasebe sistemine göre, tespit edilen sayımdan dolayı fazlalıklar, “397-Sayım Fazlaları Hesabına” alacak kaydedilir, kasa hesabına ya da eksik olan ilgili hesaplara, borç kaydı yapılmaktadır.

Bu sayede sayım noksanı ve fazlası miktarlar nakit esaslı devlet muhasebe sistemindeki yapılan kayıtların ortaya çıkardığı karışıklığın önüne geçilmiştir.¹

Örnek: Bursa Muhasebe Müdürlüğünde yapılan sayım sonucunda kasada 250,00- TL fazlalık bulunmuştur.

Nakit esasına dayanan devlet muhasebesi gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

----- / -----

100 KASA HS. 250,00

333 EMANETLER HS. 250,00

----- / -----

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesi gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

----- / -----

100- KASA HS. 250,00

397-SAYIM FAZLALARI HS. 250,00

----- / -----

3.7. Maddi Duran Varlıkların Kaydı, Amortismanı ve Değerlemesi

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesinde maddi olan ve olmayan duran varlık hesap grupları kullanılmaya başlanmıştır. Söz konusu varlıklar nakit esaslı devlet muhasebesinde kayıt altına alınmamaktaydı. Bu nedenle de bu

¹ Gazioğlu, s.98

varlıkların devlete olan maliyetlerini muhasebe kayıtlarını inceleyerek tespit etmek mümkün değildi.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar nakit esaslı devlet muhasebesinde bulunmadığından, söz konusu varlıkların değer artış ve azalışları ve amortismanları ile ilgili hesaplarda mevcut değildi. Ancak, Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde maddi olan ve olmayan duran varlıklar kayıt altına alındığından ötürü bu varlıklarla alakalı değer azalış, artış ve amortisman hesapları da bulunmakta ve bu hesaplar sayesinde ilgili maddi ve maddi olmayan varlıktaki yıpranma, değerinde meydana gelen artış ve azalışta takip edebilme imkanı doğmuştur.¹

Örnek: Osmangazi Mal müdürlüğüne 60.000- TL değerinde bilgisayar satın alınmış, bedeli banka aracılığıyla tediye edilmiştir. Bilgisayarın faydalanma süresi 5 senedir.

----- / -----		
255- DEMİRBAŞLAR HS.	60.000	
	102- BANKA HS.	60.000
----- / -----		
830- BÜTÇE GİDERLERİ HS.	60.000	
	835- GİDER YANSITMA HS.	60.000
----- / -----		
	31/12/....	
----- / -----		
630- GİDERLER HS.	12.000	
	257- BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.	12.000
----- / -----		

3.8. Bütçeleştirilmiş Borçlar

Herhangi bir harcama talimatından, taahhütten kaynaklanmayan giderlere ait olarak; bütçe çıkarılırken ödeneği olmakla beraber oluştuğu zaman ve yerde ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen kamu giderlerinden dolayı borçların takip edilebilmesi

¹ Kerimoğlu, 2006, ss. 30-31

amacıyla 323: Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde uygulamaya konmuştur.¹

Bu hesaba alınarak takip edilen giderlere ait borçlar, ilgili borca ilişkin ödenek gelmesine müteakip, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre muhasebe işlem fişi düzenlenerek ödeme işlemi gerçekleştirilir. Bu hesap sayesinde devlete ait olan borçlar ve yükümlülüklerin sağlıklı olarak takip edebilme ve ödeneklerin de ona göre planlanması imkânı doğmuştur.

3.9. Emanetler Hesabı

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde emanet hesaplarına alınan işlemler bölümlere bölünerek, tek tek bütün gruplar hesap olarak düzenlenmek suretiyle çok daha fazla işlevsel konuma sokulmuştur.² Nakit esasına dayanan sistemde sadece emanet hesabı kullanılmakta iken tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı, Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı, Emanetler Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı Emanetler Hesabı. Bu hesaplar tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemiyle, sınıflandırmaya ayrılarak ayrıntıya gidilmiş ve böylece dağınıklığın önüne geçilmiştir.

Örnek: İçişleri Bakanlığının sahip olduğu binanın bakım onarım işi için yapılan ihaleye katılmak isteyenlerden 59.567-TL tutarında geçici teminat tahsilatı yapılmıştır.

Nakit esasına dayanan devlet muhasebe sistemi gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

-----/-----	
100-KASA HS.	59.567
333- EMANETLER HS.	59.567
-----/-----	

¹ Öz, s.118

² Gazioğlu, s.102

Tahakkuk esasına devlet muhasebe sistemi gereğince yapılacak muhasebe kaydı;

-----/-----		
100-KASA HS.	59.567	
330- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.	59.567	
-----/-----		

3.10. Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlanmıştır

Bir gelirin veya giderin gelir veya gider sayılması için nakit esaslı sistemde bütçeden ödenip ödenmediği önemlidir. Oysaki, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde bir giderin veya gelirin hem muhasebe yönünden hem de bütçe yönünden gelir veya gider olursa kayıt altına alınmaktadır.¹

Bütçe yönünden bir gider oluştuğunda bütçe giderleri ve gider yansıtma hesabına ya da ilişkili hesaba alınmaktadır. Sadece muhasebe yönünden gider kabul edilen işlemler ise direkt olarak 630-Giderler hesabına kaydedilmekte. Yani sadece muhasebe açısından bir gider ise yansıtma hesabı kullanmayıp doğrudan gider yazılır. Ama bütçeyi ilgilendiren bir işlem olursa yansıtma hesapları kullanılır.²

Bütçeyi ilgilendiren gelirlerse bütçe gelirleri hesabına ve yansıtma hesabı olan gelir yansıtma hesabına alınır. Ama sadece muhasebe açısından gelir olursa bütçeyi ilgilendirmeyen bir gelir ise yansıtma hesapları kullanılmaz. Sadece 600-Gelirler hesabına, alınarak muhasebeleştirilir.

Örnek: Hayırsever bir vatandaş tarafından Emniyet Müdürlüğüne 43.532-TL değerinde bir taşıt bağışlanmıştır.

-----/-----		
254-TAŞITLAR HESABI	43.532	
600- GELİRLER HS.	43.532	
-----/-----		
-----/-----		
805- GELİR YANSITMA HS.	43.532	
800- BÜTÇE GELİRLERİ HS.	43.532	
-----/-----		

¹ Kerimoğlu, 2006, s.30

² A.Turan, Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2006, s.80

3.11. Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlanmıştır

Herhangi bir hizmet veya mal alımı yapmak için hizmet veya mal sunucusu ile bir gider taahhüt sözleşmesi işlemlerinin, muhasebe tarafından takibi, nakit esaslı muhasebe sistemi ile yapılamamaktaydı. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde ise bu takip işlemi için nazım hesaplar sayesinde 920- Gider Taahhütleri Hesabına alınarak takip edilmektedir.¹

Örnek: Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı hizmet binasının taahhüt işini 900.256 -TL bedelle alan Karadeniz Tem. İnş. San. Tic. A.Ş.' ti. ile Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı arasında 11 aylık bir sözleşme düzenlenmiştir.

Nakit esaslı devlet muhasebesinde kayıt yapılmamaktadır.

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemine göre;

----- / -----	
920- Gider Taahhütleri Hs.	900.256
	921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hs. 900.256
----- / -----	

3.12. Gönderme Talimatları Muhasebe Sistemine Kaydedilmiştir

Tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesinde muhabir bankaya hitaben verilen gönderme emri için verilen talimatlar 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alınarak muhasebeleştirilir. Ayrıca döviz gönderme talimatları 106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabına alınarak muhasebeleştirilir.²

3.13. Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınmıştır

Varlıklar, yükümlülükler, her çeşit emaneti, alma, yollama, ilgiliye ödeme işlemleri tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde açılmış bulunan söz konusu işlemle, ilişkili yardımcı hesaplar vasıtasıyla takip edilir. Kasada bulunan paranın bankaya gönderilmesi, kamuya ait tarihi eserlerin müzeye gönderilmesi, değerli madenlerin darphaneye gönderilmesi, vb. İşlemler açılmış olan yardımcı hesaplar vasıtasıyla takip edilir.

¹ Öz, s.123

² Eker, s.118

3.14. Yılsonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları

Çıkarılmıştır

Yılsonu kapatma kayıtları, nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde yapılmamaktadır. Fakat bir kısım hesaplar dönem sonunda devir vermeyecek bir kısım hesaplarda devir verecek şekilde uyarlanmıştır. Devir vermesi gereken hesaplar devir vermiş ise düzenlenecek bir liste ile bir sonraki yıla devri sağlanmaktadır.

Ancak, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde dönem sonu yapılması gereken işlemler belirlenmiştir. Kapatılıp bakiyesi bir diğer hesaplara aktarılması gereken hesaplar belirlenmiştir. En sonunda kapanış mizanı düzenlenmekte ve faaliyet sonucu çıkarılabilmektedir.¹

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

4.1. Devlet Muhasebesinde Raporlama

Nakit esasına dayanan muhasebe sistemi sadece katma ve genel bütçeli daireleri kapsamı altına almakta ve muhasebe dışı kaynaklardan elde ettiği bilgilerle bütçe uygulama sonuçlarını raporlayabilmekteydi. Bu sistemde uygulanan hesap planının mali raporlama yapabilme yeteneği yoktu.² Bu sistemin raporlamadaki noksanlığı tahakkuk esaslı sisteme geçiş yapılmasıyla giderilmiştir. Bu sayede kamu idarelerinin tamamını kapsayacak şekilde üretilen mali raporlar, vasıtasıyla aşağıda sayılan veriler kullanıcıların bilgisine sunulmaya başlanmıştır.

- Devlete ait kaynakların nasıl dağıldığının ve kullanıldığının,
- Kamu kurumlarının vermiş olduğu hizmetlerin ve çalışmaların maliyetinin ne şekilde karşılandığı,
- Devlet kurumları çalışmalarını finanse edebilme, taahhütlerini gerçekleştirebilme, kapasitesini incelenmesi,

¹ Ural, s.157

² Karaarslan, 2005, s.61

- Kamu kurumlarının ekonomik durumu ve bu durumundaki farklılıklar,
- Kamu kurumlarının maliyet açısından başarısının, çalışmalarının, faaliyetlerinin incelenmesi,
- Kamu kurumlarının vatandaşa hizmet edebilmek için bütçeden ayrılan ödenekleri mevzuata elverişli olarak harcayıp harcamadığı,

Yukarıda anlatıldığı gibi mali tablolar devletin kamu idarelerine ayırmış olduğu kaynakların paylaşımı, yürütülen mali politikaların tesiri ile geleceğe dair politika belirlenmesi için hüküm verilmesinde, gereksinim duyulan bilgileri temin ederek, mali karar alıp tatbik edenlere, ekonomik politikaların oluşturulmasında yardımcı olur. Mali raporlar bu raporları kullananlar tarafından mukayese yapabilmeleri için son üç mali yılın bilgilerini göstermesi ve bu bilgiler herkes tarafından kolayca anlaşılması gereklidir.¹

Genel yönetim kapsamına giren devlet dairelerine özgü, tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesine göre hazırlanması gereken mali tablolar aşağıda sıralanmıştır:

- “Bilanço
- Mizan
- Nakit akım tablosu
- Finansman tablosu
- Bütçe uygulama sonuçları raporu
- Borçların kurumsal dağılımı tablosu
- Mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu
- Bütçe giderleri ve ödeme emirleri tablosu
- Faaliyet raporu
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosu
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırması tablosu
- Giderlerin kurumsal sınıflandırması tablosu
- İç borç değişim tablosu
- Dış borç değişim tablosu

¹ Taşkın, s.57

- Fonksiyonel ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu
- Kurumsal ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu
- Giderlerin ekonomik sınıflandırması tablosu
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu
- Ekonomik ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu
- Ekonomik ayrıma göre bütçe gelirleri uygulama sonuçları tablosu
- Finansman ayırımına göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu’’¹

Merkezi yönetimin kapsamında bulunan devlet dairelerinin mali raporları Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak yayınlanır. Yine Maliye Bakanlığı tarafından genel yönetimin kapsamında bulunan, diğer idarelerin mali raporları ile merkezi yönetimin kapsamında bulunan dairelerin raporları birleştirilerek genel yönetim kapsamındaki oluşturulan mali raporlar üçer aylık dönemler itibariyle yayınlanır.

4.2.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu

Demokrasinin ana özelliklerinden biriside, halkı yönetmek için seçilen milletvekillerinin ve onların atadığı yöneticilerin kamu kaynağını kullanırken bu kaynağı vergileriyle finanse eden halka karşı, hesap vermeleri ve halkında hesap sorması ve bilgi isteme hakkı vardır. Daha önce kullanılan nakit esaslı muhasebe sistemi hesap verme işlevini doğru ve tam bir şekilde sağlayamamaktaydı. Tahakkuk esaslı sisteme geçilmesi ile gelişmiş bir mali raporlama sistemi kurulmuş, hesap verme sorumluluğu sağlıklı bir şekilde işlemeye başlamıştır.

Kamuda hesap verme sorumluluğu ile amaçlanan husus daha önceden gerçekleşmiş işlerle gelecekte yapılması hedeflenen işlerin nasıl olacağı ve olduğu araştırılmaktadır. Bu sayede kanunlara, mevzuata, uygunluk, tarafsızlık, vb. kurallara uygunluğu tespit edilmekte ve sorumluluğu üstlenenlerin sorumluluklarını bu kurallara uygun olarak yapıp yapmadıkları tespit edilebilmekte. Bu sayede herhangi bir faaliyet için hazırlanan planlarla ulaşılan sonuçlar, sağlıklı bir mali raporlamayla

¹ T.C. Resmi Gazete, 08.06.2005, S.25839, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

mukayese edilerek, eksik yapılan bir işle ilgili bir görevi ihmal meydana geldiğinde, yapılması gereken yaptırımlar gerçekleştirilmektedir.¹

4.3.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Şeffaflığa Katkıları

Devlette saydamlık kamunun yapmış olduğu bütün hizmetlerle ilgili verilerin herkes tarafından kolayca ulaşılabilir olması demektir. Buda siyasi hükümetlerin amaçlamış olduğu hedef ve mali planların, yarı mali işlemler, vergi harcamalarının rapor haline getirilerek herkes tarafından ulaşılabilir hale getirilmesidir. Ayrıca bu raporlar güvenilir, yeterince detaya sahip, zamanlı ve anlaşılır ve bütçedeki hedefleri ne kadar tutturup tutturmadığını da göstermelidir.

Mali şeffaflığın sonucunda da mali raporlar kamuoyuna açıklanır ve konuyla ilgili kişiler her zaman bu raporlara erişebilirler. Ayrıca kamu kaynaklarını kullanan yöneticiler, söz konusu kaynakları hangi hizmetlerde kullandıkları ve sonuçlarını kamuoyu bilgisine sunulmakta, bunu neticesinde de yöneticiler halk tarafından denetlenebilmekte, yetkilerini kendi çıkarları için kullanmaları engellenmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile sağlıklı bir şekilde mali saydamlık sağlanmış, kamunun ekonomideki yapmış olduğu faaliyetlerin neticeleri mali raporlar vasıtasıyla devlet muhasebesinden sağlanması imkânı doğmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin mali şeffaflığa faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- “Tüm kamu idarelerinin iktisadi iş ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi tek bir muhasebe standardına göre kayıt yapılması, rapor oluşturulması sağlanmakta,
- Önceden tahakkuku yapılmış fakat tahsili yapılmamış borçların belirlenmesi için sağlıklı bir bilgi, kaynak,
- Saydamlığın ve mesuliyetin sağlanması amacıyla mali işlemler meydana geldikleri zamanda kayıt altına alınıp raporlanacak,

¹ N.Polat, “ Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, S.49, Ankara, 2003, ss.71-72

- Raporların belirli aralıklarla yayınlanması hususunda garantiler verilmekte,
- Yapılan tahminlerin gerçekleşmemesi, gerçekleşmesi mümkün yükümlülükleri sebebiyle meydana gelebilecek mali riskler rapor olarak alınabilecek, devlete mahsus evvelce tespit edilmiş standartları bulunan, bilanço hazırlanarak devletin borç, alacak ve varlıklarının nitelikleri sistemli bir şekilde gösterilecek.
- Bütçeden ödenek sarfiyatı yapan bütün idarelerin standart mali tablolar üretmesi ve bu raporların konsolide edilerek, devlet çalışmaları hakkında alakalı kişi ve kurumların mukayese edilebilir ve gerçekçi değerlendirme ve sonuçlar çıkarabilmesine esas teşkil edecektir.”¹

Mali saydamlık kamunun toplum tarafından denetlenmesini sağlayan en önemli unsurdur. Bu nedenle de devlete karşı güven artar.

4.4.Devlet Muhasebesi ile Orta Vadeli Harcama Programı Arasındaki İlişki

Kamu içinde kaynakların dağıtılması verimli ve etkin harcanması ayrıca mali disiplinin sağlanması maksadıyla, Orta Vadeli Harcama Programı olarak tanımlanan, birden fazla yıllık olan bütçe sistemini kapsayan bir kamunun kaynaklardan yararlanma metodu ortaya konmuştur. Söz konusu sistem çok yıllık bütçelemeye dayandığından dolayı bu sistemden faydalanacak olanlara, orta vadedeki gider limitlerini tahmin etme fırsatı vermekte, söz konusu limitler içinde geleceğe dair harcamalar için plan çıkarma fırsatı vermektedir.

Devlet muhasebesi, çok yıllık bütçe yapılması ve orta vadeli harcama programı hazırlanmasında iki etkin özelliği mevcuttur. İlki bütçenin ve harcama programının düzenlenmesine yardımcı olmaktadır. Bu ise gider taahhütleri, borç ve emanetler hesapları ve geçmiş yıl sonuçlarının raporlanmasıyla gerçekleştirilmektedir.²

¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2003, s.23

² Karaaslan, 2005, s.67

Devlet muhasebesince en son geline aşama olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmesi ile beraber başlanan yıllara yaygın taahhütler ve ödenek olmadığından dolayı ödeme imkânı olmamış kamuya ait borçlar muhasebe tarafından takip edilmekte ve ayrıntı hesaplar sayesinde kurumlar olarak ayrıntılı raporlar alınabilmektedir. Bu sayede ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin çıkarılmasına yardımcı olacak taahhüt ve borç takip yöntemi oluşturulmuştur. Yine devlet ne zamanda ne yükümlülüğü olduğunu bilecek ve orta ve uzun vadeli mali planlarını devlet muhasebesinden almış olduğu verilerle düzenleyebilecektir.

Devlet muhasebesinin ikinci etkin özelliği ise bütçe uygulama sonuçlarının raporlanarak, daha önceki senelerin bütçe uygulama sonuçlarına dayanarak doğru bir bütçenin ve harcama programının düzenlenmesini gerçekleştirmesidir. Bütün bu sayılanların olması için ise güvenilir ve doğru işleyen, kamunun bütün çalışmalarını kayıt altına alan bir devlet muhasebe sisteminin eksiksiz olarak kurulması gerekir.

SONUÇ

Devlet Muhasebesi, şu şekilde ifade edilmektedir. Kapsama aldığı kamu kuruluşlarının bir mali yıl süresince icra ettikleri çalışmalarını sonucunda, meydana gelen mali özellikteki işlemlerle ilgili bilgilerin toplanması, sınıflandırılması, kayıt altına alınması, incelenip yorumlanması yoluyla ilgililere rapor şeklinde sunan bir bilgi sistemidir.

Devlet muhasebesinin amacı ise; kamu ekonomisinin yönetimi ve planlanması maksadıyla, kamuya gerekli ekonomik verileri elde etmek üzere, kapsama aldığı tüm kamu kuruluşlarının bütün taşınır ve taşınmaz malları, varlıkları ve kaynaklarını kayıt altına alarak ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının bütçeye uygunluğunu kontrol etmek ve belirli zamanlarda bu bilgileri mali raporlar şeklinde ilgililere sunmaktır. Zira, kamu yönetiminde bulunan bütün kullanıcılar, devleti vergileriyle finanse edenler, kamuya ait bulunan faaliyetlerden ötürü meydana gelen tüm mali verileri devlet muhasebesinden doğru bir şekilde öğrenebilme hakkı bulunmaktadır.

Kamuda çok uzun yıllar uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanuna dayanan nakit esaslı devlet muhasebesi, bütünüyle bütçeye dayanarak tutulmaktaydı. Yalnızca bütçe uygulamasının neticeleri görülebilmekte kamuya ait asıl çalışmaların sonuçlarının görülmesini sağlayamamaktaydı. Bütçe ile ilgili işlemler kayıt altına alınırken, dışında kalan işlemler kayıt altına alınamamaktaydı. Mali işlemlerden elde edilen yararların ne zaman meydana geldiğini dikkate almadan, yalnızca mali işlemlerden dolayı oluşan nakit giriş ve çıkışlarını kayıt altına alan basit bir muhasebe sistemi kullanılmaktaydı. Devletin sahip olduğu mallarda seneler geçtikçe meydana gelen değişiklikler muhasebe kayıtlarında bulunmadığından dolayı, bu malların hesabı tutulamamakta ve dolayısıyla, devletin borçlanma kapasitesi saklanmakta, devletin asıl büyüklüğü tespit edilememekteydi. Bu nedenle, kamuya ait malvarlığı ve tahakkuk eden gelir ve giderleri, başlanan taahhütleri, borç ve alacakları kaydedip raporlama yapılamamaktaydı. Bu sistemden mali rapor ve sağlıklı bilgi elde etmek mümkün değildi. Ayrıca dünyada ortaya çıkan global ve bilimsel gelişmeler toplumsal gereksinimlerin çoğalmasını sağlamıştır. Bütçe

gerçekleşmelerine göre gelir ve giderini tespit eden devlet icap edenden ziyade borçlanma yaparak gereksiz faiz ödemek zorundan kalmaktaydı.

Tüm bu sebeplerden dolayı 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu değişen koşullara karşısında yetersiz kalmıştır. Bu nedenle, 1995 yılından itibaren kamu mali yönetim sahasında reform çalışmaları başlatılmıştır.

Toplumsal giderek büyüyen gereksinimleri, buna karşılık devletlerin yapmış olduğu hizmetlerin türünün çoğalmasına neden olmuş, bunun sonucunda da devletlerin yönetim şekillerinde köklü değişiklikler yapılması yoluna gidilmiştir. Türkiye de ise bu köklü değişiklikler 2000 yılından sonra etkisini iyice göstermiştir.

Söz konusu reformlar sonucunda 2003 senesinde 5018 “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çıkarılmıştır. Fakat yasa yayınlandığı tarih itibariyle bir kısım maddeleri geçerli olmuştur. Ancak, bütün maddeleriyle 1 Ocak 2006’dan itibaren yürürlüğe geçmiştir. Bu kanun 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nu sona erdirmiş ve Kamunun Mali Yönetimi konusunda tamamen yeni değişiklikler getirmiştir. Örnek verilirse bütçeleme süreci ve yöntemi, mali sistemde görev yapan kişiler, denetim şekli, kamu zararı, mali sorumluluk gibi değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan bu çalışmalar sonucunda 2004 yılında “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” çıkarılmıştır. Söz konusu yönetmeliğin sayesinde ilk kez tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi uygulamaya geçirilmiştir. 2006 yılında ise “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” yürürlüğe geçirilmiş ve daha önce 2004 yılında yürürlüğe giren yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmelikten sonra tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçildiği halde bir kısım hesapların çalışma sisteminde ve hesap planında bir takım değişiklikler yapılmıştır. Devlet muhasebesinin Türkiye’de Cumhuriyetten sonraki dönemi incelendiğinde iki ayrı devre bulunmaktadır. Bunları 2004 yılı öncesi ve sonrası diye ikiye ayırılır. Birinci dönemde nakit esasına göre devlet muhasebesinin tutulduğu, kamuya ait taşınır ve taşınmaz malların kayıtlarının tutulmadığı ve sağlıklı mali raporların alınmadığı dönemdir. İkinci dönem ise, devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçildiği sadece nakit giriş çıkışların kayıt altına alındığı değil, gelirlerin ve giderlerin tahakkuk ettiklerinde

muhasebeleştirildiği, girişilen taahhütlerin de kayıt altına alındığı devletin malvarlığının muhasebeye yansıdığı maddi, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebildiği, dönem ayırıcı hesapların çalıştırıldığı, ayrıntılı mali tabloların muhasebeden elde edilebildiği bir dönem olmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesinden sonra önceden dar olan devlet muhasebesinin alanı genişlemiştir. Genel yönetim kapsamına giren tüm kamu idarelerinde müşterek bir muhasebe standardı getirilmiştir. Devlete ait tüm çalışmalar kayıt altına alınmıştır. Bunun dışında kayıt dışı bütçe işlemleri, vergi harcamaları kaydedilerek nakit planlaması ve ödenek ve devlet bütçelerinin hazırlanmasında çok önemli bir bilgi kaynağı oluşturulmuştur.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmekle beraber nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen terkedilmemiş, bütçe işlemleri yönünden nakit esaslı muhasebe sistemi, faaliyet yönünden ise tahakkuk esaslı muhasebe sistem kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntemle kamuya ait yükümlülükler ve mallarla ilgili veriler zamanlı ve sağlıklı bir şekilde kaydedilmektedir. Devlete ait faaliyet ve bütçe sonuçları devlet muhasebesinden sağlanarak devletin borcu ve alacağı doğru olarak tespit edilmiştir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçildikten sonra muhasebeden sağlanan mali raporlar Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından konsolide edilerek devletin bütününe kapsayan mali istatistikler çıkarılmıştır. Bu sayede kamu idarecilerinin denetimi, hesap vermeleri sağlanmış ve ilgililerin ihtiyaç duyduğu verileri de muhasebeden elde etme imkânları olmuştur. Bu raporlar ülkenin gayri safi milli hasıla hesaplarını çıkaran Devlet İstatistik Enstitüsüne, mali kararlar alma yetkisi bulunan yetkililere, borçlanma ihtiyacını ve nakit yönetimini belirleyen Hazine Müsteşarlığına, ülkeye yapılacak yatırımları planlayan Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına, kamuoyuna, ekonomistlere, güvenilir bir bilgi kaynağı olacak ve devlete mali konularda yapacağı planlarında çok büyük faydaları olacaktır. Bu sistemle önceden kaydedilip izleme imkânı olmayan bütün mali risklerin, kaydedilebilme ve vaktinde doğru bir şekilde gösterebilme imkânı doğmuş ve aynı zamanda söz konusu risklere karşı kamu idarelerince gerekli tedbirleri alabilme olanağı elde edilmiştir.

Kamu Mali Yönetimimizde yapılan reform çalışmaları diğer gelişmiş ülkelere bakıldığında yeterli değildir. Bu sistemdeki aktörlerin görev ve sorumlulukları net olarak belirlenmemiştir. Bu husus idareler arasında tereddütlere ve zaman zaman çatışmalara neden olmuştur. Bu reform çalışmalarına devlet tarafından yeterli destek sağlanmamıştır. Bürokratik çıkarlar doğrultusunda kanunda değişiklikler yapılmış ve yapılmaya çalışılmaktadır. Bu sistemi uygulamak için gerekli alt yapı ve teknoloji vardır, ancak, bütün alt yapı bir sistem altında toplandığı için sistem ağır çalışmaktadır.

Reform çalışmaları sürecinde çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 4 üncü maddesi nakit esaslı muhasebeyi tanımlarken “gelirlerin nakden veya mahsuben tahsilinin gerçekleştiğinde, giderlerinse nakden veya mahsuben ödemesinin yapıldığında muhasebe kaydına alınması, sistemidir” biçiminde tarif etmiştir. Nakit esaslı muhasebe sistemi sadece nakit giriş ve çıkışlarını kaydeden bir sistemdir. Söz konusu tanımda mahsuben yapılan gelirlerin tahsilatı ve giderlerin ödenmesi nakit esaslı sistemin bir özelliği değildir. Yönetmelikte geçen tanımın bu şekilde düzeltilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Bir diğer sorunda harcama sonrası iç denetim yetersiz kalmıştır. Her kurumda yeni tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi daha önceki sisteme göre çok daha güvenilir, tarafsız veri sağlayan bir sistem olmuştur. Bu sistemi, ilerleyen teknolojik ve günün şartlarına göre devamlı olarak irdelenerek ileriye taşınması gerekmektedir. Derin bir geçmişi bulunan, Türk Devlet Muhasebesinin muhasebe alanındaki çağdaş gelişmeleri takip ettiğini, bundan sonrada yeni gelişmelere açık olduğu anlaşılmaktadır.

Kamu kesiminde, özel sektör muhasebesine benzer bir muhasebe sistemi kurularak milli ekonominin bütün kesimlerinin muhasebe işlemleri ve mali raporlarında tekdüzelik elde edilmiştir. Ayrıca Avrupa birliğine üyelik çalışmalarında Avrupa Birliği ve öteki uluslararası kuruluşlarla uyumda gerçekleştirilmiştir.

Bütün bu çalışmalar sonucunda devlette muhasebe birliği sağlanmış, gider ve gelirler dilenen düzeyde ayrıntılı elde edilerek, ayrıntılı bilgiye sahip olunmakta, güvenilir ve zamanında veriler bir merkezde toplanarak, mali raporlar üretilmiş ve bu

sayede de hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri geçerlilik kazanmıştır. Böylece devlete olan güven çoğalmış ve kamu kaynakları verimlilik ve dinamiklik kazanmıştır. Gerçekleştirilen reformlarla, devlet muhasebesi, muhasebenin yerine getirmesi gereken tüm görevleri ifa edecek konuma ulaşmıştır.

Ülkemizdeki devlet muhasebesinde geline en son aşamada mali krizlere sebep olan riskleri, krizden önce tespit edebilme özelliği kazanmıştır. Ülkemizde kamu yönetimindeki idarecilerin, toplumu esas alan toplum tabanlı faaliyetler, yürütmesi gerekir. Bunu yapabilmek içinde kamu idareleri ekonomik, etkin ve verimli çalışacak bir duruma sokulmalıdır. Devlet muhasebesinde geline bu süreçte zamanla karşılaşılan noksanlıklar telafi edilerek, bu sistemden umulan yararlar eksiksiz karşılanacaktır. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli kullanılması ilkesi devamlı birinci planda olduğu sürece, bunu da sağlamanın en etkili yolu devlet muhasebesinden elde edilen verilerle sağlanacağından ötürü muhasebedeki gelişmeler devamlı sürüp gidecektir.

KAYNAKÇA

- Akarçay, V., Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980
- Akmut, Ö., Türkiye’de Devlet Muhasebesi, Ankara, 1973
- Akdeniz, G., Devlet Muhasebesi, İstanbul, 1948
- Arıca, A., Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması, DEÜ, SBE ,YYLT, İzmir, 2002
- Bulutoğlu, K.- Kurtuluş, E., Bütçe ve Kamu Harcamaları, İstanbul, 1981
- Coşan, M.H., Devlet Muhasebesi, Ankara, 1980
- Cebeci, U.A. - Tosun, H., Açıklamalı ve Karşılaştırmalı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat, Ankara, 2006
- Cemalcılar, Ö.- Benligiray, Y.- Sürmeli, F., Genel Muhasebe, Eskişehir, 2002
- Çetinkaya, Ö., “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan), Seri:46, İstanbul, 2004
- DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, T.C. Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara, 2000
- Dişli, M.- Kızılkaya, E., Çözümlü Devlet Muhasebesi, Ankara, 2000
- Dişli, M.- İpek, M.- Aydın, B., Merkezi Yönetim Muhasebesi, Ankara, 2007
- Duman, Ö., “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları” Vergi Dünyası Dergisi, S.275, İstanbul, 2004
- Eker, H.A., Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, İÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2007

- Gazioğlu, P., Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2007
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 08.06.2005, S.25839
- Gül, H. E., Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, GÜ, SBE, YYLT , Ankara, 2008
- Güngör, A.A., Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Ankara, 1981
- Gökçen, G., Devlet Muhasebesi, İstanbul, 2003
- Gökçen, G., Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Önerileri, İstanbul, 2003
- Giray, A., Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997
- Güneş, İ., Bütçe Hesaplarının kapatılması,
<http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/jestiyon.pdf>, 19, (11.10.2013)
- Güvemli, O., Muhasebe Tarihi, İstanbul, 1995
- Güvemli, O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, İstanbul, 1998
- Hacıhasanoğlu, T., Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması, EÜ, SBE, YDT, Kayseri, 2008
- Karaarslan, E.- Gülşen, H.- Hastürk, M., Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notlar, Antalya, 2006
- Karaarslan, E., Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Ankara, 2007
- Karaarslan, E., Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Ankara, 2005
- Karaarslan, E., “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni” Sayıştay Dergisi, S.54, Ankara, 2004

- Karaarslan, E., “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları” Mali Kılavuz Dergisi, S. 26, Ankara, 2004
- Karaarslan, E., “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık” Mali Kılavuz Dergisi, S.15, Ankara, 2002
- Karaarslan, E., Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, <http://www.sgb.gov.tr>. (18.11.2013)
- Karaarslan, E., Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi İle Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/31.6.pdf>. (14.05.2015)
- Kaplan, E., Devlet Muhasebesi Ders Notları, İzmir, 1992
- Kerimoğlu, B., Mahalli İdareler için Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Ankara, 2006
- Kerimoğlu, B., “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları” Mali Kılavuz Dergisi, S.17, Ankara, 2002
- Kerimoğlu, B., “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı” Mali Kılavuz Dergisi, S.2, Ankara, 1998
- Kerimoğlu, B., “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü” Mali Kılavuz Dergisi, S.25, Ankara, 2004
- Kıymık, H., 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması, SDÜ, SBE, YYLT, Isparta, 2009
- Kızılkaya, E., “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları” Mali Kılavuz Dergisi, S.25, Ankara, 2004
- Kızılkaya, E., “Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi” Mali Kılavuz Dergisi, S.35, Ankara, 2007

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 30.12.2006, S. 26392
(3.Mükerrer)

Öner, E., Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare, Ankara, 2005

Öz. A.E., Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2007

Polat, N., “ Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, S.49, Ankara, 2003

Saraç, O., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, S.147, Ankara, 2004

Serçemeli, M., Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Mal Müdürlüğünde Bir Uygulama, AÜ, SBE, YYLT, Erzurum, 2010

Sevilgen, O. Genel Muhasebe, Ankara, 2003

Sönmez, S., Kamu Ekonomisi Teorisi, Ankara, 1987

Şahin, İ., Devlet Muhasebesi Ders Notları, Bolu, 1982

Şahin, N., Devlet Muhasebesi, Ankara, 1968

Taşgın,Y., Devlet Muhasebesinden Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, AÜ, SBE, YYLT, Erzurum, 2010

Turan, A., Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2006

Tüğen, K., Devlet Bütçesi, İzmir, 1999

T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı, Ankara, 2005

- T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara, 2002
- T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Ankara, 2003
- Unur, K. - İçöz, O. “Turizm Uydu Hesapları” Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.1, İzmir, 2004
- URAL, O. S., Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama, DEÜ, SBE, YYLT, İzmir, 2008
- Yar, C. E., Türk Devlet Muhasebesi Sisteminin Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması, AÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2009
- Yanık, S. S., Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması, GÜ, SBE, YDT, Ankara, 2000
- Yıldırım, Z.- Çetinkaya, Ö., Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama, Bursa, 1999
- Yıldırım, Z.- Çetinkaya, Ö., Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama, Bursa, 2006
- Yılmaz, O., Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, DPT, Şubat 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf>
(30.11.2013)

ÖZGEÇMİŞ

30 Haziran 1975, Artvin İli Yusufeli ilçesi doğumluyum. İlk ve ortaokulunu aynı ilçede tamamladıktan sonra, ailemle Bursa ilinin Gürsu ilçesine taşındık. Liseyi Gürsu ilçesinde okudum. Daha sonra Eskişehir Anadolu Üniversitesi Muhasebe Finansman bölümünden mezun oldum. Ayrıca bilgisayar işletmenliği, bilgisayarlı muhasebe, on parmak daktilo ve İngilizce kurslarına katılarak sertifikalar aldım. Askerlik görevimi Şırnak İlinde Jandarma Tümen Komutanlığına bağlı, Şenoba alayında Jandarma Komando olarak yaptım. 2000 yılında Maliye Bakanlığınca açılan sınavı kazanarak, İstanbul Defterdarlığı, Jandarma Saymanlık Müdürlüğünde memur olarak göreve başladım. 2004 yılında Bursa Defterdarlığı 4 no'lu döner sermaye saymanlık müdürlüğüne tayin oldum. 2006 yılında açılan Defterdarlık Uzmanlığı sınavını kazanarak Defterdarlık Uzmanlığı görevimi halen sürdürmekteyim. Uzmanlık aşamasında “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanununa Göre Denetim” isimli tez yazdım. 2013 yılında Beykent Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Yönetim Organizasyon programında, yüksek lisans eğitimini bitirerek tez aşamasına geldim.

Özel ilgi alanlarım, çokça kitap okumak, spor yapmak ve eğitici kurslara katılmak, ekonomiyi ve gündemi izlemek gelir. Yenilikleri ve gelişmeleri daima takip etmek ve mümkün olduğunca uyum sağlamak sayılabilir.

Yabancı dilim İngilizce olup, evli ve iki çocuk babasıyım.

Aday: Ayhan Güven DEMİRCİ