

T.C.
ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBESİ, TÜRKİYE'DEKİ
DEVLET MUHASEBESİ SÜRECİ VE PTT DE
BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Deniz ÖZELÇİ

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Şule YÜKSEL YİĞİTER

Erzincan/2018

TEZ BİLDİRİMİ

"Devlet Muhasebesi, Türkiye'deki Devlet Muhasebesi Süreci Ve PTT'de Örnek Bir Uygulama" isimli "Yüksek Lisans" tezime tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim. 19/12/2018

Deniz ÖZELÇİ



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu alışma, İşletme Anabilim Dalının İşletme Bilim Dalında jürimiz tarafından **Yüksek Lisans** Tezi olarak Kabul edilmiştir.

Danışman / Jüri: Dr. Öğr. Üyesi şule Yüksel Yiğiter



Jüri: Prof. Dr. Suat Yıldırım



Jüri: Dr. Öğr. Üyesi Nilgün Bilici



DEVLET MUHASEBESİ, TÜRKİYE'DEKİ DEVLET MUHASEBESİ SÜRECİ VE PTT DE BİR UYGULAMA

Deniz ÖZELÇİ

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi, Aralık 2018

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Şule YÜKSEL YİĞİTER

ÖZET

Dünya'da ekonomik yönde yaşanan gelişmeler muhasebeyi de doğrudan etkilemekte, işletmelerin faaliyetlerindeki değişikliklerde bu gelişmelerden etkilenmekte ancak özel sektörde olduğu kadar devlette de muhasebenin önemli bir yeri bulunmaktadır. Söyle ki devlet muhasebesi olarak bilinen muhasebe, kamu kurumlarının mali politikalarına ilişkin işlemlerinin kaydını tutar ve raporlar. Kamu kurumları nakit esaslı devlet muhasebe sistemini kullanmakta ve bu sistemin kendi içinde birçok eksikliği bulunmaktaydı. Bu nedenden dolayı tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçme ihtiyacı doğmuş ve 1990'lı yıllarda çalışmalara başlanmış ve 2004 yılından itibaren bu sistem uygulanmaya başlanmış ve sisteme geçişle birlikte birçok düzenleme yapılarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurularak kamuda muhasebe birliği sağlanmış ve hesapların toplulaştırılmasını sağlayan bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur.

Bu çalışmada ise devlet muhasebesinin tanımı, amacı, önemi, Türkiye'de devlet muhasebesinin tarihsel gelişim süreci, nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi arasındaki farklar, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin neler getirdiğinden bahsedilmiştir. Bu amaçla nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş süreci kıyaslanarak, günümüzde uygulanmakta olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesine ilişkin özgün bir uygulamaya yer verilmiştir.

Çalışmanın uygulama kısmında ise Erzincan PTT Başmüdürlüğünün muhasebe kayıtlarına yer verilerek, günümüzde uygulanmakta olan tahakkuk esaslı devlet

muhasebesine yönelik örnek bir uygulama yapılmıştır. Bu örnekle, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sayesinde, maddi duran varlıkların kaydedildiğini, işlemlere ait nakit işlemlerinin ne zaman oluştuğuyla ilgilenmeden ortaya çıktığı anda kaydedildiğini, genel yönetim için hazırlanmış olan ve kamuoyunun bilgisine sunulabilecek olan mali raporların, elde edilebileceğini görmekteyiz.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Süreci, PTT A.Ş’de Örnek Uygulama

**STATE ACCOUNTING, THE PROCESS OF STATE ACCOUNTING IN
TURKEY AND AN APPLICATION IN PTT**

Deniz ÖZELÇİ

**Erzincan Binali Yıldırım University, Institute Of Social Sciences ,
Department Of Business Administration**

M.A Thesis December 2018

Thesis Supervisor: Dr. Lecturer Şule YÜKSEL YİĞİTER

ABSTRACT

The economic developmants, which has been taking place in the world effect accounting directiy the changing of Business operations are effected by this developmants, but accounting has a spacial place in the government like in te Private sectar. Accounting krown as goverment accounting. Keeps recard and reparts transcatons of Fiscal policies of the Public carparations. Public carparations usa cash based goverment accounting system and this system has a lot of lackness. So, there was a need to use accrul basis goverment accounting and studies started in 1990 s and this systa has been applied since 2004. With this system, accounting system created which is appraplated general accepted accounting Principles and heathiy Works and aggregated accounting system.

In this study definitions, aim, imparlance, historical developmant of goverment accounting in Turkey, differances between cash based goverment accounting and Accrual basis goverment accounting has been mentioned. With this

aim by comparing cash based government accounting and Accrual basis government accounting unique application take part related how Accrual basis government accounting is applied.

In the application part of the study giving place to accounting records of PTT in Erzincan an example application is carried out Abant Accrual basis government accounting which applied nowadays. Whith this example thanks to Accrual basis government accounting we see

Keywords: Government Accounting, Accrual-Based Government Accounting, Cash Based Government Accounting, Transition To Accrual Based Government Accounting, Sample Application At PTT A.Ş.

ÖNSÖZ

Tez yazım süresince; her türlü yardımı, bilgiyi ve desteği benden esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Şule YÜKSEL YİĞİTER, her zaman manevi desteğiyle yanımda olan eşime ve PTT alışanı mesai arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Deniz ÖZELÇİ

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	V
ÖNSÖZ.....	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM

1. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ TANIMI VE AMAÇLARI	3
1.1. Devlet Muhasebesi Tanımı Ve Önemi.....	3
1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı	5
2. DEVLET MUHASEBESİNE TEMEL TEŞKİL EDEN GÖRÜŞLER	6
2.1. Klasik Görüş.....	6
2.1. Modern Görüş.....	7
3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ.....	9
3.1. Kameral Muhasebe Sistemi.....	9
3.2. Scheider Muhasebe Sistemi	10
3.3. Constante Muhasebe Sistemi	11
3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi	12
4. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER	13
4.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi	14
4.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi	15
4.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi.....	17
4.4 Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.	16
5. DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	18
5.1. Ulusal hesaplar sistemi	18
5.2. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)	19
5.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)	19

5.4. Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC PS).....	20
---	----

II. BÖLÜM

1. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ ..	21
1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi.....	21
1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemi Devlet Muhasebesi	23
1.2.1. 2004 Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi (Nakit Esasına Dayalı)	23
1.2.2. 2004 Sonrası Dönemde Devlet Muhasebesi (Tahakkuk Esasına Dayalı)	26
2. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİLMESİNİ ZORLAYAN NEDENLER.....	28
3. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....	30
3.1. Alınan Çeklerin Kayıt Yöntemi	30
3.2. Sayım Fazlaları Ve Sayım Noksanlarının Kayıt Yönetiminde yapılan değişiklikler.....	31
3.3. Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesapların Ayrılması	32
3.4. Hesapların Vade Yapılarına Ayrılarak İzlenmesi.....	33
3.5. Avans Hesaplarında Değişiklik Yapılması	34
3.6. Dönem Ayırıcı Hesapların Açılması.....	35
3.7. Maddi Duran Varlıklar Kaydedilmeye Başlanması.....	37
3.8. Ödeme Yokluğu Nedeniyle Ödenemeyen Borçların İzlenmeye Başlanması	38
3.9. Emanet Niteliğindeki Tutarların İzlenildiği Hesapların Değiştirilmesi	39
3.10. Bütçe Ve Faaliyet Hesaplarının Birlikte İzlenmeye Başlanması	40
3.11. Gider Taahhütlerinin İzlenmeye Başlanması	41
3.12. Gönderme Talimatlarının Muhasebe Sistemine Kaydedilmesi.....	41

3.13. Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınması	42
3.14. Yılsonu Kapama Kayıtlarının Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılması	42
4. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ NELER GETİRİYOR	42
4.1. Kayıtların Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanması.....	43
4.2. Devletin Tüm Mali Faaliyetlerinin Kayıt Altına Alınması	43
4.3. Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması	44
4.4. Devlet Muhasebesinin Ödenek Ve Nakit Planlamasına Destek Sağlaması	45
4.5. Devlet Borçlarının Mali Raporlarda Görülmesi İmkan Sağlaması ...	46
4.6. Kesin Hesaba İlişkin Bilgilerin Muhasebeden Elde Edilmesi	47
4.7. Bütçe Muhasebesi Aracılığıyla Tüm Bütçeleştirme İşlemlerinin Muhasebe Tarafından Kavranması	47
4.8. Vergi Harcamalarının Raporlanması	48
5. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN MALİ SAYDAMLİĞA VE HESAP VERME SORUMLULUĞUNA KATKISI	48
6. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİMİZ.....	50
7. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNDE MUHASEBELEŞTİRİLME BELGELERİ	55
8. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE KULLANILACAK DEFTERLER VE DÜZENLENMESİ GEREKEN RAPORLAR.....	58
9. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE HESAP PLANI.....	59
10. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ TEMEL KAVRAMLARI	73
11. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İLKELERİ.....	74
11.1. Faaliyet Sonuçları İlkesi.....	75
11.2. Bütçe Uygulama Sonuçları İlkesi	75
11.3. Bilanço İlkeleri	76
11.4. Varlıklara İlişkin İlkeler	76

11.5. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	78
11.6. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler	79
11.7. Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler	80
12. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI.....	81
12.1. Muhasebe İşlemi.....	81
12.2. Muhasebe Kayıt Standartları	81
12.2.1. Çift taraflı kayıt sistemi.....	81
12.2.2. Kayıt düzeni ve kayıt düzeltilmesi.....	82
12.2.3. Kayıt Zamanı	82
12.2.4. İşlemlerin Belgeye Dayanması Zorunluluğu.....	82
12.3. Varlıkların Sınıflandırılması.....	82
12.3.1. Mali varlıkların sınıflandırılması	82
12.3.2. Mali Olmayan Varlıkların Sınıflandırılması	82
12.4. Maddi Ve Maddi Olmayan Varlıklara İlişkin Standartlar.....	83
12.4.1. Maddi Duran Varlıklar	83
12.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	84
12.5. Amortisman Ve Tükenme Payı	84
12.6. Yabancı Para Türünden Yapılan İşlemler Ve Kur Değişiklikleri ...	85
12.7. Emanet hesapları.....	85
12.8. Değer ve miktar değişimleri	86
12.9. Mübadele işlemlerinden sağlanan gelirler	86
12.10. Borçlanma ve borçlanma maliyetleri	86
12.11. Faiz giderleri ve faiz gelirleri	87
12.12. Sübvansiyon ve transferler	87
12.13. Sosyal Yardımlar	87
12.14. Gayri safilik ilkesi.....	88
12.15. Taahhüt ile garantilerin kaydı ve değerlendirilmesi	88
12.16. Şartlı Bağış Ve Yardımlar	88
12.17. Bütçe Ödenek İşlemleri.....	88
12.18. Kesin Hesap.....	89
12.19. Hesap Verme Sorumluluğu	89

III.BÖLÜM

ERZİNCAN PTT BAŞMÜDÜRLÜĞÜN'DE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNE ÖRNEK BİR UYGULAMA	90
1. Araştırmanın Amacı	90
2. Araştırmanın Kapsamı Ve Sınırlılıkları	90
3. Araştırma Metodoliji	91
4. Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün Aralık Ayı İşlemleri.....	91
SONUÇ.....	123
KAYNAKÇA.....	125
İNTERNET KAYNAKLARI.	130

GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin kaynak ve varlıklarında değişime sebep olan mali özellikteki olayları, ilgili kaynaklardan toplayarak kaydeder, sınıflara ayırıp özetler ve bunları analiz ederek yorumlar. Bu tanımdan yola çıkacak olursak devlet muhasebesini, hükümetin mali politikalarına yönelik işlemlerinin kaydını tutup, raporlar şeklinde ifade edebiliriz. Bu sebeple devlet muhasebesi mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin vazgeçilmez bir unsurudur. Hükümetlerin uygulamakta oldukları mali politikaların şimdiki ve gelecekteki etkileri hakkında en doğru bilgiyi sunan kaynak ise gelişmiş bir raporlama ve muhasebe sistemidir. Devlet muhasebesi bu yönüyle, karar alma ve alınan kararları uygulama sırasında, akademisyenlere, politika oluşturanlara, yatırımcılara ve diğer kuruluşlara, zamanında, doğru ve tutarlı bilgiler sağlamaktadır. Özellikle son dönemlerde, uluslararası standartlara uygun sonuçlar üretebilen muhasebe sistemi oluşturabilmek amacıyla yapılan çalışmalar hızla devam etmekte ve bu çalışmaların temelinde de mali işlemleri kontrol edip, güvenilir ve doğru raporlar elde ederek, etkin kararlar verebilmek yatmaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi ise yapılan çalışmaların ilk basamağıdır. Ülkemizde, 2004 yılında nakit esasına dayalı devlet muhasebesinden tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesine geçişle birlikte, genel yönetim kapsamına dâhil olan kamu kurumlarının yapmış oldukları bütün mali işlemler ortak bir raporlama ve muhasebe standardıyla kaydedilmektedir. Bu sayede bütün kamu kurumlarında ortak bir muhasebe sistemi sağlanmakta, devlete ait mali durumlar da tam olarak görülebilmekte ve konsolide edilmiş raporlar hazırlanabilmektedir.

Çalışmanın amacı, devlet muhasebesi kavramı açıklanarak, devlet muhasebesinin tarihsel süreci ve tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesine geçiş sürecinin değerlendirilmesi yapılarak uygulanmakta olan mevcut muhasebe sistemine uygun örnek verilecektir.

Çalışma üç bölümden oluşmakta ve birinci bölümde; devlet muhasebesinin tanımı, önemi, amacı, devlet muhasebesine temel teşkil eden görüşler, muhasebe sistemleri, kullanılan yöntemler, muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimleri anlatılmıştır.

İkinci bölümde; Türkiye’de devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi, devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmesini zorlayan nedenler, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile nakit esaslı devlet muhasebesi arasındaki farklar, tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin getirdiği yenilikler, tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin mali saydamlık ve hesap verilebilirliğe katkıları, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda muhasebe sisteminin yeri, Türkiye’de devlet muhasebesinin kapsamı, muhasebede kullanılacak belgeler, kullanılacak defterler, düzenlenecek raporlar, hesap planı, temel kavramlar ve muhasebe ilkeleri anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde; Erzincan PTT Başmüdürlüğünün 2017 Kasım ayı mizanına, 2017 Aralık ayı yevmiye kayırlarına, geçici mizanına, kesin mizanına ve bilançosuna yer verilerek, uygulanmakta olan muhasebe sistemine uygun bir örnek çalışma yapılmıştır.

I.BÖLÜM

1. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ TANIMI VE

AMAÇLARI

1.1. Devlet Muhasebesi Tanımı Ve Önemi

Muhasebe, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişim meydana getirebilen, kısmi olarak ya da tamimiyle mali özellikte olan ve parasal olarak belirtilebilen işlemlere ait verilerin ilgili kaynaklardan toplanıp, doğruluklarının tespit edilerek, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve elde edilen sonuçların analiz edilip yorumlanarak ilgili kişi ve kurumlara bilgi ihtiyaçlarına yönelik olarak raporlar hazırlanılarak sunulmasını sağlayan bir sistemdir.¹ Muhasebenin bu tanımından hareketle Devlet Muhasebesini “Devletin yaptığı işlemleri, varlıkların mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen değerlerini göstererek kaydeden, bunlardan dönemler itibariyle yoruma ve denetime elverişli olacak şekilde dökümler ve sonuç özetleri çıkaran bir hesap faaliyeti” şeklinde açıklamak mümkün olacaktır².

Devlet muhasebesi, finansal işlem sonuçlarının ortaya çıkarılmasında, bütçe uygulamaları ve formülasyonları, faaliyetlerin idaresi, gelir, gider, mal varlığı, sermaye gibi birçok aktif üzerinde etkin bir kontrol sağlayabilmek amacıyla finansal bilgiler sağlamakta³ve kamusal sektörde finansal bilgi ve sorumluluğu gerçekleştiren ve şeffaf mali bilgileri sunan bir sistem olarak işlev görmektedir⁴.

¹Şeyda GÜR TAFLAN, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s. 10-11.

² Serap Sebahat YANIK, *Türkiye 'deki Devlet Muhasebesinin Uluslar Arası Standartlarla Karşılaştırılması Ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması*, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, 2000, s. 15.

³ Özhan ÇETİNKAYA, *Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler Ve Türkiye' De Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. Seri / Yıl 2004, s.86.

⁴“*The Governmental Accounting System in Argentina*”, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/no-7-the-governmenta> (12.03.2017) s.1.

Devlet muhasebesinin belirgin fonksiyonu, varlık ile işlemleri kayıt altına alarak, bunları sınıflandırıp bunlardan anlamlı sonuçlar elde edebilmek ve hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutarak raporlamaktır⁵.

Devlet muhasebesi, kamu kaynaklarının nerelerde ve hangi şekillerde kullanılacağını göstermesinden dolayı; kendilerine verilen izinler doğrultusunda kamu fonlarını kullanan yöneticilere bu kullandıkları fonların nerede ve nasıl kullandıklarının hesabını verebilmelerine imkân sunmasından, kaynakların verimli ve etkin kullanıldığının tespitinin sağlanmasından dolayı Devlet Muhasebesi, mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın vazgeçilmez bir elemanıdır ⁶.

Devlet muhasebesi, yönetime yardımcı olmak amacıyla devlet hizmetlerinin maliyetlerini hesaplayarak geleceğe dönük kararların verilmesini sağlamak için devlet otoritesi ile idare edilen kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerini, yasama organının belirlediği özelliklere ve bütçe yasalarının belirttiği süreler içerisinde gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin kontrolünü yapmaktır⁷.

Yapılan tanım ve açıklamalara göre Devlet Muhasebesi; devlet faaliyetlerinin, yasama organının belirlediği özellikler doğrultusunda ve bütçe yasalarının belirlediği süreler içerisinde yapılıp yapılmadığının kontrolünü yapan, devletin sunmuş olduğu hizmetlerin maliyetlerini hesaplayan, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi kararlarının alınmasında idarecilere yol gösteren ve mal varlığındaki artış ve azalışları para ile ifade edebilen bir sistemdir⁸. Ayrıca kamu mali yönetimi için, kamu kesiminin gerek duyacağı tüm mali verilerin, doğru ve güvenilir biçimde

⁵ Ali TOPKAYA, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, Yıl 1, Sayı 2, Temmuz-Eylül 2006, s. 56.

⁶ Ömer DUMAN, *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları*, www.kamufinans.com/devlet-muhasebesinde-reform-calismalar, (01.06.2017).

⁷ Nazlı PEHLİVAN, *Devlet Muhasebe Sistemi Ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması*, Çorum, Hitit Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, 2010, s.28.

⁸ A.Azmi, GÜNGÖR, Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, *Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları*, Yayın No:1981/231, 1981, s.14-15.

saklanması ve bu verilerin işlenmesine, analiz edilmesine ve üretilen bu bilgilerin, karar verme sürecindeki yöneticilerin kullanmasına olanak sağlayan bir sistemdir⁹.

1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı

Temel hedefi, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının mali yıl içerisindeki faaliyet sonuçları ile gelir-gider yönetiminin kontrolüne yardımcı olmak olan devlet muhasebesi bu hedefi gerçekleştirebilmek amacıyla mali yıl içinde meydana gelen gelir gideri en doğru şekilde belirleyerek bu sonuçları raporlar halinde ortaya koyar.

Genel yönetime ait olan kaynak ve varlıkları takip edip, bunları dönem sonlarında da ilgililerin ihtiyaçlarına uygun olacak şekilde raporlamakta devlet muhasebesinin bir diğer amacıdır.

Devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini belirleyerek, verimlilik analizlerine temel oluşturabilmek ve kamu idarelerinin başarı kriterlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik yapılacak denetim ve değerlendirmelere sayısal veriler oluşturmak ise mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacıdır.

Diğer bir amacı ise tüm kamu idareleri yani genel yönetim içerisinde yer alan tüm kurumlar tarafından kullanılacak bir muhasebe ve raporlama sistemi oluşturarak, yönetim içerisindeki tüm birimler arasında kıyaslama yapabilme imkânı sunan mali raporlar hazırlanmasını sağlamaktır¹⁰.

Kısacası; milli ekonominin planlanıp, idaresinin gerçekleştirilebilmesini sağlamak amacıyla kamuya gerekli olan ekonomik verileri temin etmek üzere, mali yıl içinde bütçeleştirilmiş olan gelir ve giderlerin, yıl içindeki veya yılsonundaki gerçekleşme durumlarının takip edilmesi, genel devlet ve yönetsel birimlerin kaynak ve varlıklarının takip edilmesi ve ayrıca yönetsel birimlerin bütçe ve faaliyet

⁹ Mustafa DİŞLİ, *Muhasebat Kontrolörler Derneği Yayınları*, Yayın no:6, Ankara 2004, s.11.

¹⁰ Erkan KARAARSLAN, *Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru Ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi*, Ankara, Mitoged Yayınları, 2007, s. 8.

sonuçlarının belirli dönemler de ihtiyaçlara uygun olarak raporlanması devlet muhasebesinin amaçları olarak özetlenebilir¹¹.

2. DEVLET MUHASEBESİNE TEMEL TEŞKİL EDEN GÖRÜŞLER

Devlet muhasebe sistemine temel oluşturacak görüşleri klasik görüş ve çağdaş görüş olarak iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.1. Klasik Görüş

Klasik görüşü savunanlara göre devlet muhasebesinin işlevi, devletin gelir-gider durumlarının izlenerek, bu gelir-giderlerin bütçeye uygun olacak şekilde yapılıp yapılmadığının kontrolünü sağlamaktır. Bu düşünceden yola çıkılacak olunursa klasik devlet muhasebesini “ Bütçe Muhasebesi” olarak da ifade etmemiz mümkün olacaktır¹². Klasik devlet muhasebesi kapsamı içerisinde sadece devletin gelir ve giderleri yer almakta, devletin borç, alacak ve malvarlıkları kapsam dışında bırakılmaktadır.

Klasik görüşe göre devlet malvarlığının kapsam dışında bırakılmasının nedenleri şu şekilde ifade edilebilir.

- ✓ Devletin elinde bulunan malvarlığının gerçek sahibi devlet değil, devleti oluşturan bireylerdir. Bu nedendir ki devletin asıl amacı bu mal varlıklarını bireyler adına korumaktır. Yani varlıkların kaydını tutmak devletin amaçları arasında yer almaz.
- ✓ Devletin, elinde bulunan malvarlıkları bireylere ait olduğu için devlet bu varlıkları bireyler adına korumaktadır ve bu varlıklar üzerinde herhangi bir tasarruf hakkına sahip değildir.
- ✓ Mal varlığı hesaplarının gerçek değerleri, bütçe hesaplarının gerçek olmayan değerleri göstermesinden dolayı, muhasebe sisteminde bu iki hesabın bir

¹¹ Murat SERMEÇELİ, *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi Ve Erzurum Defterdarlığı Narman Mal Müdürlüğü’ne Bir Uygulama*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, 2010, s. 5.

¹² Tülay AYVAÇIÇEĞİ, *Kamu İdarelerinde Muhasebe Sistemi Ve Özelliklerinin İncelenmesi*, Edirne, Trakya Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Dönem Projesi, 2014, s.17.

arada tutulması, gerçek ve tahmini değerlerinin birlikte izlenmesini olanaksız kılmaktadır.

- ✓ Devletin asıl amacı, mal varlığını bireyler adına korumaktır, bu nedenle devletin elinde bulunan mal varlığını muhasebe sistemi içerisine dahil etme isteğine yönelmesi devleti asıl amacından saptırarak, mal varlığını artırma çabası içerisine girmesine sebep olur.
- ✓ Devletin mal varlığının tespit edilebilmesi için varlıklarla ilgili aktif ve pasif değerlerin bilançoya konulması gerekir. Ancak bu varlıkların likiditesi zor hesaplandığından gerçek değerlerinin görülmesi zor olur bu durum ise bilanço hesaplarının hatalı olmasına sebep olur.
- ✓ Devletin mal varlığının, tespit edilip, değerlendirilmesi ve amortismanlarının hesaplanması oldukça zordur. Özellikle büyük devletlerde mal varlığının fazla olması, mal varlığı muhasebesinin uygulanmasını imkânsız hale getirir¹³.

2.2. Modern Görüş

Modern görüş, Devlet Muhasebesini; rekabeti mümkün kılmak ve verimliliği en üst düzeye çıkarmak için toplumu en az miktarda maliyetle yönetebilen bir süreç olarak görmektedir¹⁴. Tüzel kişiliğe sahip olan devlet; Devlet muhasebesini, devletin gelir ve giderlerinin yanı sıra devletin malvarlığını da kapsamına alarak muhasebeleştirmelidir. Devlet muhasebesi, sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirilemez çünkü devlet yürütülen faaliyetlere bağlı olarak borçlu ve alacaklı olabilir ayrıca malvarlığının da sahip olabilir. Örneğin; Devletin bir gayrimenkul satın alması bütçe açısından bir harcama (gider) iken, devletin malvarlığı bakımından gayrimenkul satın alınması bir harcama (gider) değil, faydası uzun dönemde tükenecek olan bir varlık niteliğindedir¹⁵.

¹³ Erkan KARAARSLAN, *Devlet Muhasebesi Olgusu Ve Ülkemizdeki Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara, Türgap Yayınları Yayın, 2005, s. 6-7.

¹⁴ Andy WAYNNE, *Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?*, <https://www.academia.edu/2328117> (13.03.2017), s.1.

¹⁵ Adil GİRAY, *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 1997, s.136-135- 138.

Devlet muhasebesinin, milli ekonominin bir parçası olmasından dolayı, devletin mali ve ekonomik faaliyetlerinin takibi için muhasebe sistemi, devlet hesaplarını tutmak ve bunlara ait değişimleri izlemek zorundadır. Bu amaçla günümüz devlet muhasebesine, bütçe hesaplarının yanında malvarlığı hesapları da dâhil edilmektedir¹⁶.

Modern görüşü savunanlar, devlet mal varlığının, devlet muhasebesi içerisine alınması görüşünü savunmakta ve bu görüşlerinden dolayı klasik görüşü savunanlara şu şekilde karşılık vermektedir.

- ✓ Devletin mal varlığının millete ait olması, devletin bu mal varlıkları üzerindeki sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Millete ait olan söz konusu mal varlıklarının hesabını verebilmek için devletin bu mal varlıklarında meydana gelen her türlü değişiklikleri kayıt altına alması gerekir.
- ✓ Günümüzde devlet fonksiyonlarının artmasına paralel olarak, devletin malvarlığında da önemli artışlar meydana gelmiştir. Buna bağlı olarak da devlet bilançosunun gerçeğe en uygun şekilde çıkarılabilmesi için bu mal varlığının muhasebeye aktarılması gereklidir.
- ✓ Muhasebe tekniği gereği, patrimuan yani devletin varlıklarını satarak veya kiraya vererek elde ettiği gelir hesapları ve bütçe hesapları farklı gruplara ayrılarak ele alınması gerekir. Bu durum imkânsız olmamakla birlikte, hesap planındaki problemler bu ayırım dikkate alınarak düzeltilebilmektedir.
- ✓ Devlet bilançosu ile ticari bilanço birbirinden ayrı düşünülmelidir. Devlet bilançosunda yer alan bazı kalemlerin tam anlamıyla değerlendirilmesi oldukça zor olabilir ancak bu hadise, ilgili kalemlerin bilançoya eklenmesine mani olmamaktadır. Örneğin; müze, saray ve benzeri yapıtların gerçek değerlerinin kayıt edilmesinde bir takım güçlükler yaşanabilir, bu durum

¹⁶ Sermeçeli, M. s.11.

karşısında gerçeği net olarak yansıtabilecek bir yöntem belirlenmeli ve kayıt altına alma işlemine başlanmalıdır¹⁷.

Sonuç olarak, istediğimiz takdirde devletin tüm varlık ve kaynaklarını muhasebeleştirerek daha sağlıklı sonuçlar elde edilebilir¹⁸.

3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ

3.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Devletin bütçe gereksinimlerine cevap verebilmek için 1786 yılında Avusturya da uygulanmaya başlayan bu sistem sadece nakit akımlarını dikkate alarak, devletin borç ve alacakları ile mal varlığı hareketlerini sistemin dışında tutmaktadır¹⁹. Kameral muhasebe sisteminin tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, kendi içerisinde eski Kameral muhasebe sistemi ve yeni Kameral muhasebe sistemi olarak ayrıldığını görmekteyiz.

Eski Kameral muhasebe sisteminde, kasa hareketleri izlenebilmekte iken devlete ait borç ve alacak durumları ile malvarlığındaki değişimler izlenememektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere bu sistem bütçe muhasebesini esas almaktadır²⁰.

Bu sistem de hesaplar, gelir ve gider hesaplarına ayrılarak, kasa ve gelir gider ayrıntı defteri tutulmaktadır. Kasa defterin de gelir-giderler tarih sırasına ve belgelere dayandırılarak kaydedilirken, kayıt işlemlerini veznedar gerçekleştirmektedir. Gelir gider ayrıntı defterini de veznedar tutmakta olup, gelirler tahsilâtlarıyla, giderler ise gider ödemelerinin bütçedeki bölüm ve maddelerine bakılarak işlenmektedir²¹.

Sistemin gerçekleşmesinde, personele duyulan ihtiyacın az olması ve buna bağlı olarak da maliyetlerin düşük olması, sistemin en önemli avantajıdır. Bu

¹⁷ Başak ALTAY, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi Ve Üniversitede Uygulama Örneği*, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2015, s. 11.

¹⁸ Erkan KARAARSLAN, *Ülkemizde Devlet Muhasebesi Serüveni*, www.erkankaraarslan.org (15.05.2017), s.9.

¹⁹ Altay, B. s. 28.

²⁰ Gökçen GÜRBÜZ, *Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Ve Öneri*, İstanbul, Beta Basım Yayınları, s. 26.

²¹ Sermeçeli, M. s. 12.

avantajının yanı sıra her iki defterinde veznedar tarafından tutuluyor olması sebebi ile hesaplar, etkin bir şekilde denetlenemez ayrıca gelir gider tahakkuklarının, gelir gider ayrıntı defterleri tarafından gösterilmemesi de sistem içinde yer alan sakıncalardandır²².

Yeni Kameral muhasebe sistemi, eski Kameral muhasebe sisteminin geliştirilmiş şekli olmakla birlikte eski Kameral sistemin sakıncalarını ortadan kaldırmak düşüncesiyle geliştirilmiştir. Eski sistemden farklı olarak, tahsil edilemeyen gelirler veya ödenemeyen giderlerin takip edilmesi amacı ile gelir gider ayrıntı defterine tahakkuk satırları eklenmiştir.

Sistemde, kayıtların işlenmesi vazifesi muhasebe servisi ve kasa servisi olarak farklı servislere verilerek, gelir gider ayrıntı defterini muhasebenin, kasa defterini ise veznedarın kayıtlanması sağlanmıştır. Bu sayede defterlerin ayrı kişiler tarafından tutulması sağlanmış ve hesapların denetimi ile gelir gider hesap bakiyelerinin öğrenilmesi kolaylaştırılmıştır. Sistemin yetersizliği, eski Kameral muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet malvarlığında meydana gelen hareketliliklerin görülmemesidir²³.

3.2.Scheider Muhasebe Sistemi

Scheider muhasebe sistemi, bütçe işlemleri ile nakit giriş çıkışlarının haricinde mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacak ve borç hesaplarını da yansıtmaktadır. Kameral muhasebe sisteminden farklı olarak, ilk kez yevmiye defteri kullanılmış ve bu defter gelir ve gider defteri olarak ikiye ayrılmıştır. Ayrıca defteri kebir ile gelir gider ayrıntı defteri de bu sistemde kullanılmaktadır.

Gelir ve gider diye ikiye ayrılan yevmiye defterinin, sol ve sağ sayfaları birbirini tamamlayan iki tablo olmakla birlikte; gelir ya da giderlerin, yevmiye sıra numarası, tarih, bütçedeki bölüm ve maddesi, defteri kebir numarası, işlemin

²² Taflan, Ş. s.16.

²³ Ayhan Güven DEMİRCİ, *Devlet Muhasebesinin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*, Ankara, Beykent Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2015, s.2

açıklaması, kasa, mahsup ve toplam sütunlar sayfanın solunda yer alırken; hesap grupları ve sütunları sayfanın sağında yer almaktadır²⁴.

Bu sistemde kullanılan defter olan defteri kebirin, sağ sayfası gider hesaplarına, sol sayfası gelir hesaplarına ayrılmış, tahakkuk ve tahsil edilen gelirler ve tahakkuk eden ve ödenen giderler için de iki ayrı sütun açılmıştır. Tahakkuk fişlerine, tahakkuk eden gelirler işlenirken, gider tahakkuk belgesine ise tahakkuk eden giderler işlenmektedir.

Bu sistemde, nakit işlemlerinin haricinde mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacak-borç hesaplarının olması, bilanço düzenlemesine yardımcı olmak için kar zarar hesaplarının çıkarılmasına olanak verilmesi, sistemin en önemli faydasıdır²⁵.

3.3.Constante Muhasebe Sistemi

Bütçede var olan gelir-giderleri, tahakkuk esnasında kayıt altına alma ilkesi üzerine kurulmuş olan bu sistem, bütçe hesaplarının yanında mal varlığı hesaplarına da yer vermektedir. İşlemlerin hepsi çift taraflı kayıt sistemine göre tutulmakta, defter olarak kasa defteri ve gelir gider ayrıntı defteri kullanılmaktadır.

Yevmiye de yer alan diğer hesaplar aracılığıyla devletin mal varlığındaki artış ve azalışların saptanmasına olanak veren bu sistem, ayrıca mali yılın sonunda kar zarar durumlarının da hesaplanabilmesine imkân vermektedir²⁶.

Sistemde kullanılan kasa defterinin borç sayfasına kasaya yapılan girişler, alacak sayfasına da kasadan yapılan çıkışlar tarih sırasına göre kaydedilmektedir. Kullanılan bir diğer defter olan gelir gider ayrıntı defterine ise, devlet malvarlığının aktif ve pasifleri ile bütçe hesapları işlenmektedir.

Sistemdeki işleyişte; para tahsilâtı yapıldığında, yapılan tahsilat kasanın alacağına, gider ayrıntı defteri hesabının ise borcuna işlenmektedir. Bütçe gelirlerinde, tahakkuk eden gelirler gelirin cinsine göre bağlı bulunduğu hesabın alacağına işlenirken, gelir ayrıntı defteri hesabının da borcuna işlenmektedir. Gelirin

²⁴ Erkan KARAARSLAN, *Devlet Muhasebe Olgusu*, www.erkankaraarslan.org, (02.05.2017), s. 10.

²⁵ Ayvaçiçeği, T. s.32.

²⁶ Karaarslan, E. s.4

tahsil edildiği durumlarda ise tahsil edilen tutar, kasa defterinin borcuna işlenirken, gelir ayrıntı defteri hesabının alacağına işlenmektedir²⁷.

3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Bütçe hesapları ile mal varlığı hesaplarının bir arada görüldüğü bu sistemde, devlet mal varlığının hem sahibi hem de mal varlığının idarecisidir, düşüncesi vardır. Mal sahibi ve devlet memurları hesabı ise bu düşünceden esinlenerek tutulan hesaplardır.

Mal sahibi hesabı; devlete, mal mevcutları ile bunlar üzerinde meydana gelen değişiklikleri gösterdiğinden dolayı devletin sahip olduğu malların, miktar, tür ve kıymet bakımından takip edildiği bir hesaptır.

Devlete ait malları, devlet adına belirli kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olarak korumak ve kontrol etmek düşüncesi, devlet memurlarının mal durumlarının günü gününe bildirilmesi gerektiği, düşüncesinden dolayı da memurlar hesabı oluşturulmuştur²⁸.

Logismografi muhasebe sisteminde yer alan mal sahibi hesabı ve devlet memurları hesabının yanı sıra dört çeşit daha hesap kullanılmaktadır. Bunlar ise muhasebe şeması, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebirdir.

Sistemde tutulan ilk defter olan muhasebe şeması defteri, sistemde açılan hesapların ve tutulan defterlerin çok olmasından dolayı, defterler arasındaki ilişkiyi sağlamak amacı ile oluşturulmuş olan bu defterde, hesapların adları ve durumları, yevmiye defterlerinde ve defteri kebirdeki ilgili sütun numaraları ve tahlili cetvel irtibatları bulunmaktadır²⁹.

Sistemde tutulan ikinci defter olan müsvedde defterine, işlemler tarih sırasına göre ayrıntılı bir şekilde kaydedilirken, kaydedilen bütün işlemler ilk yevmiye defterine işlenirken buradan da defteri kebere aktarılıp buraya işlenmektedir³⁰.

²⁷Zuhal YILDIRIM, Özkan ÇETİNKAYA, *Devlet Muhasebesi Teori Ve Uygulama*, Bursa, Ekin Yayın Evi, 1999, s.45.

²⁸ Demirci, A. s.36.

²⁹ Yıldırım, Z. Çetinkaya, Ö. s.48.

³⁰ Giray, A. s.139.

Bütçe hesapları ve mal varlığı hesapları olarak düzenlenen yevmiye defterinde ise, bütçe hesapları gelir gider olarak iki gruba ayrılmış olmakla birlikte bu gruplarda kendi içinde, mal sahibi hesapları ve görevli memur hesapları olmak üzere ikiye ayrılmış bulunmaktadır³¹.

Sistemde tutulan son defter olan defteri kebir ise tek bir defter olmayıp, her hesap grubunun ayrı bir defteri kebiridir. Defteri kebirde ana hesaplar açılmış olup açılan her ana hesabın her biri içinde ayrıca tahlili defter veya tablolar oluşturulmuştur³².

Bütçe gelirleri, bütçe giderleri ve mal varlığı hesapları çerçevesinde çalışan bu sistemde, yevmiye defteri vasıtasıyla, bütçe ile tahmin edilen gelirler tahakkuk ettirilerek devlet gelir hesapları alacaklandırılmakta, görevli memur hesapları ise borçlandırılmaktadır. Görevli memurlar gelirleri tahakkuk ettirdikçe devlet gelir hesapları tahakkuk eden meblağ kadar borçlandırılmakta ve görevli memur gelir hesapları ise alacaklandırılmaktadır.

Bütçe gider hesaplarında, bütçe ile tahmin edilen gider tutarları ilk önce devlet gider hesaplarının borcuna, görevli memur gider hesaplarının alacağına kaydedilirken; giderler tahakkuk ettikçe işlemin tam tersi yapılarak devlet gider hesapları alacaklandırılmakta, görevli memur gider hesapları ise borçlandırılmaktadır³³.

4. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Muhasebe sistemleri, uzun yıllar bütçe ile verilen ödenek ve bu ödeneklere bağlı olarak gerçekleştirilen harcamaları, yapılan harcamaları finanse edebilmek için toplanan gelirleri içine alan ve asıl olarak gelirlerin tahsil edildiği, giderlerin de ödemesinin yapıldığı sırada kaydedilmesi anlamına gelmekte olan nakit esaslı devlet muhasebe sistemini, uygulanmaktaydı

³¹ Demirci, A. s.37.

³² Vural AKARÇAY, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi Ve Uygulaması*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayını, 1980, s.21.

³³ Ayşegül ARICA, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması*, İzmir, *İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları*, 2002, s. 32.

. Dolayısı ile de devlet muhasebesinin çıkış noktası nakit esaslı devlet muhasebesine dayanmaktadır. Devlet muhasebesinin bir diğer dayanağını ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yani; maddi duran varlıklar dahil ileride gerçekleşme ihtimali olan işlemlerin kaydedilmesi manasına gelen sistem oluşturmaktadır. Nakit ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemlerinin arasında ise, bu iki sistemin değişik yorumlanmaları sonucu elde edilen uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe sistemi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemleri bulunmaktadır³⁴.

4.1.Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin de finansal kayıtlar ödeme yapıldığında ya da tahsil edildiği anda gerçekleşir³⁵. Bu sistem, bütçe gelir-gider tahminlerini, mali raporları, nakit giriş çıkışlarını, nakit varlıkların raporlanmasını, açılış kapanış işlemlerini dikkate alırken, faydaların ortaya çıktığı zaman veya işlemlerden sağlanan hizmetleri dikkate almamaktadır³⁶.

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde, tahakkuk eden gelir-giderler, devlet borçları, taahhüt ve garantiler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara ilişkin olarak yapılan ödeme ve yükümlülükler için fiyat- miktar değişimleri ayrıca devletin sahip olduğu özellikle maddi duran varlıklar işlenmez ve raporlanmaz³⁷.

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler basit olduğundan, anlaşılması ve yönetilmesi kolaydır. Ancak işlemlerin nakit giriş çıkışlarının sınırlı olmasından dolayı hesap verilebilirlik ve saydamlık amaçlarına katkı sağlayamaz³⁸. Bu nedene bağlı olarak da bu sistem, devlete ait olan borçları ve yükümlülükleri önemsememekte, devletin mali ihtiyaçlarını karşılayabilmek için gerekli olan

³⁴ Vasfi HAFTACI, Cemkurt BADEM, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni , *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006,s. 83.

³⁵*Analysis of Public Accounting Systems in the European Union*
<http://dx.doi.org/10.5430/rwe.v6n3p23> (11.04.2017), s. 24.

³⁶Erkan KARAARSLAN, *Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık*, www.erkankaraarslan.org, (07.04.2017), s.15.

³⁷ Dişli, M. s. 11.

³⁸ Karaarslan, E. Tahakkuk Esaslı Muhasebe, s.5

bilgileri temin edememekte ayrıca devlete olan mali varlıkları dikkate almadığı için gelecek dönemlerdeki faaliyetleri karşılayabilecek mali kaynakların ve yükümlülüklerin tespit edilmesi noktasında gerekli bilgiyi verememektedir³⁹.

Yukarıda ifade edilen nedenlerden dolayı nakit esaslı devlet muhasebesi, mali ve emanet varlıkları, yükümlülükleri muhasebeleştirmeli bunun yanı sıra tahakkuk esasına dayalı borç sistemi yardımıyla güçlendirilmeli ve bütçe uygulamalarından doğabilecek olan taahhütler ile yükümlülükleri kapsamlı ve bunlar vasıtasıyla desteklenmelidir⁴⁰.

4.2.Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesinde gerçekleşen olaylar, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde yapılabilecek şekilde, nakit olarak tahsil edildiklerinde ya da ödendikleri anda kaydedilmektedir. Ayrıca garanti, yükümlülük, borç işlemine ait veriler ile taahhütler ve özellikle maddi duran varlıklar muhasebe dışında tutulmaktadır. Bu sistemi nakit esaslı devlet muhasebesinde ayıran en önemli özellik, muhasebe işlemlerinin mali hesap döneminde kapatılmayıp belirli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ait işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Mahsup dönemi olarak da adlandırılan bu dönemde önceki döneme ait işlemler, özellikle bütçe dönemine ait muhasebe faturaları kabul edilerek muhasebe kayıt işlemleri yapılır. Bu sistemin var olan tek faydası mali işlemlerin ilişkili oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dâhil edilerek ilgili dönemde rapor edilmesidir⁴¹.

³⁹ Hatice DAYAR, Yasemin ESENKORT, Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması Ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* C.13-52, 2008, s.263-294.

⁴⁰ Baki KERİMOĞLU, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, *Mali Kılavuz Dergisi*, yayın no.17, 2002, s. 88.

⁴¹T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, *VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, <http://www.sp.gov.tr/tr/kutuphane/s/65/> (11.03.2017), 2002, s. 28.

4.3.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine göre gelirler gerçekte ne zaman alınmış olursa olsun, bir ürün satıldığında veya hizmet yapıldığında işlemler kaydedilir⁴². Bu sistemde, gelir hesabına, nakit olarak tahsil edilip edilmediğine bakılmadan bir mali yıl süresince tahakkuk etmiş ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerince gelir kabul edilmiş gelir işlemleri, gider hesabına ise nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmadan bir mali yıl süresince tahakkuk etmiş olan giderler kaydedilir. Bu sayede tahakkuk etmiş olan gelirler ile giderler, meydana gelmiş oldukları mali yıl içindeki rapor ve hesaplarda kolaylıkla görülebilmekte bunun yanı sıra devletin mevcut mal varlığı da en doğru şekilde takip edilebilmektedir⁴³.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde, devlete ait olan duran varlıklar, tahakkuk eden gelir-giderler, devlet borçları, taahhütler ve garantiler, varlıklara yapılan harcamalar ile varlık ve yükümlülükleri ilgilendiren miktar ve fiyat değişimleri işlenip raporlanmaktadır. Mali raporların, stok ve akımlardaki işlemler ile stoklarda meydana gelen bütün değişiklikleri kayıtlarda göstermesi sayesinde, maddi duran varlıklarda olabilecek bir özelleştirme durumunda bu varlıklara ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilebilmesine imkan vermektedir⁴⁴. Muhasebe bilgilerinin bu şekilde elde edilmesi de, yönetimde şeffaflık ve hesap verilebilirlik için önemli bir araçtır⁴⁵.

Geçmişte olan bir işlem veya herhangi bir olaya ilişkin olarak ortaya çıkabilecek olan muhtemel giderler ile varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel azalmalar, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde yükümlülük olarak

⁴²*Introduction to Accounting Principles*, <https://www.accountingcoach.com/accounting-principles/explanation> (07.04.2017), s.1.

⁴³ H.Bayram ÇOLAK, *Kamu İdareleri İçin Tahakkuk Esaslı Muhasebe Neler Getiriyor* <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/11makale31.html> (20.06.2017), s.1.

⁴⁴ Pehlivan, N. s. 41.

⁴⁵Maria Antónia Jorge de Jesus, Susana Margarida Jorge, *Governmental Accounting versus National Accounts: Implications of different accounting bases on EU member States Central Government deficit/surplus*, Accounting Department of ISCTE Business School Instituto Universitário de Lisboa, Working Paper – 12/01, s.2

tanımlanmış olup, bu yükümlülükler ise borç hesaplarını, tahakkuk etmiş diğer giderleri ve hesaplardaki borç kayıtlarını içerir⁴⁶.

Kamu hizmetlerinin maliyetlerinin ölçülmesine, maliyet analizlerinin belirli aralıklarla yapılmasına, maliyet fayda analizlerinden yararlanarak programlar arasında seçim yapmaya imkân vererek seçimlerin değerlendirilmesine olanak sağlayan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde, alınan mal ve hizmetlerin, avansların, yapılacak işlemlere ilişkin maliyet tahminlerinin ayrıntılı bilgilerini görmemiz kolaydır. Sistemde üretilen bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu yardımıyla devletin net faaliyet dengesi, net borç verme ile borç alma dengesi, nakit dengesi ve net değerlerdeki değişimlerini görebiliriz⁴⁷.

4.4.Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde, mali olaylar ile işlemlerin tahsil edilme ya da ödenme dönemleri dikkate alınmadan, ortadan kaybolduğunda, başka birine devredildiğinde, ekonomik değer yarattığında, herhangi bir değişime uğradığında veya bir değişime söz konusu olduğunda kaydedilmektedir⁴⁸.

Bu muhasebe sisteminde, gelir-giderler, net mal varlıkları ile mali yükümlülükler, mali varlık unsurları ve borçlar kaydedilmemekte, alacak, borç, yükümlülükler ile varlıklar tahakkuk esasına benzer şekilde kaydedilip belirli dönemlerde hesap ayarlamaları yapılmakta; bunlar dışında kalan işlemler ise nakit esasına göre kaydedilmektedir⁴⁹.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi arasındaki en önemli farklılık; uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin, maddi duran varlıklara (arsa, arazi, bina) yer vermeyip

⁴⁶ Kerimoğlu, B. s.62.

⁴⁷ Pehlivan, N. s. 41.

⁴⁸ Dayar, H. Esenkort, Y. s.263-294.

⁴⁹Devlet Planlama Teskilatı, *Sekizinci Bes Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/> (17.05.2017) , 2000, s.75.

muhasebe kayıtlarında bunları göstermemesinden dolayı maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirilmesi işlemlerinin sistemde bulunmaması ve bunun sonucu olarak da sistemin yönetilmesi, anlaşılması ve bunlara bağlı olarak uygulanmasının daha kolay olmasıdır⁵⁰.

5.DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARININ

TARİHSEL GELİŞİMİ

Devlet muhasebesinde yaşanan tarihsel gelişimlerin esas temellerini, Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmeler ile uluslararası kuruluşların (OECD, IMF, Dünya Bankası), devletler için rapor ve istatistik oluşturma ihtiyaçları oluşturmaktadır⁵¹. Şöyle ki, ulusal ekonomi içerisinde bulunan, merkezi ve yerel yönetime dâhil birimler eğer değişik muhasebe standartları uyguluyorsa bunları birleştirmek ve raporlar hazırlamak oldukça zorlaşır. Bu zorlukları giderebilmek için uluslararası kuruluşlar, dünya ülkelerin de kullanılan muhasebe ve raporlama sistemlerine benzeyen raporlama sistemleri oluşturma konusunda çalışmalar yapmaya başlamıştır⁵². İlk olarak Birleşmiş Milletler 1968 yılında “Ulusal Hesaplar Sistemini” yayınlamıştır⁵³. Sonraki çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

5.1.Ulusal hesaplar sistemi

Temel amacı, bir ekonomiyi tamamen kayıt altına alabilmek olan bu sistem, ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler şeklinde sınıflandırılabilmesi için stoklar, muhasebe kuralları, bilanço, sermaye hesabı, gelir dağılımı, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, nüfus, iş gücü ve buna benzer girdileri, ulusal

⁵⁰ Erkan KARARSLAN, Hamdi GÜLSER, Mesut HASTÜRK, Kamu Mali Yönetimi Ve Devlet Muhasebesi Ders Notları , *Genel Mevzuat Yayınları*, Yayın No. 11, 2006, s.102.

⁵¹ Kerimoğlu, B. s. 91.

⁵² Altay, B. s. 13.

⁵³François, Lequiller, Derek, Blades, *Understanding National Accounts*, OECD, Paris 2. Baskı, 2014, s. 244.

ekonominin ölçümüne yönelik kuralları oluşturmak amacıyla, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu ve Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanmıştır⁵⁴.

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

Temel amacı, devlete ait olan mali raporların hazırlanması, gelir-gider, kaynak ve varlıkların bütün ülkelerde benzer şekilde sınıflandırılması olan Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı, Uluslar Arası Para Fonu öncülüğünde hazırlanan bir çalışmadır⁵⁵. Düzenlediği kurallar ve kapsam gereği olarak muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken varlık, yükümlülük ve gelir-gider sınıflandırılması gibi hususları içermektedir⁵⁶.

Ekonomik olayların tahakkuk esasına göre kaydedilmesi usulünü gerektiren bu düzenleme vergiler, harcamalar, borçlanmalar gibi mali işlemlere odaklanmıştır⁵⁷.

5.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)

Avrupa istatistik ofisi tarafından hazırlanan bu çalışma, birliğe üye ya da aday ülkelerin tamamında aynı tabanda karşılaştırılabilir ve birleştirilebilir istatistikler oluşturulması amacıyla yönelik oluşturulmuştur. ESA95 düzenlediği hususlar ve kapsamı gereği SNA93 ile paralellik gösterse de ESA95, ülkenin bütünü için istatistiklerin derlenmesi yönündeki hususları düzenlemekte olup, bu hususlar içinde genel yönetime ait mali istatistiklerin önemli bir yeri bulunmaktadır⁵⁸. Ayrıca bu sistem AB üyesi olan ülkelerin ulusal hesapları için kavramsal bir çerçevedir⁵⁹.

⁵⁴ Ali Asker DEMİRHAN, *Strateji Yönetimi Ve Devlet Muhasebesi*, Ankara, Ankara Üniversitesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara 2007, s. 40.

⁵⁵ *Dünyada Uygulanan Muhasebe Sistemleri*, <http://www.muhasebat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp> (15.06.2017).

⁵⁶ Altay, B. s. 14.

⁵⁷ Demirhan, A. s. 40.

⁵⁸ Karaarslan, E. ,Tahakkuk Esaslı Muhasebe, s.7.

⁵⁹ Maria Antónia Jesus, Susana Jorge, *From Governmental Accounting to National Accounting: Implications on the Portuguese Central Government Deficit*, ISCTE/ Foculdade de Economia da U.C., s.26-27.

5.4.Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC PS)

Kamu sektörü muhasebe standartları kurulu, ülkeler için devlet muhasebesi ve raporlama standartları oluşturmak için uğraşmaktadır⁶⁰. Uluslararası mali kuruluşlar, dünya ülkeleri ve bölgesel birlikler tarafından kabul gören bu çalışmalar, birbiriyle uyum içinde özellikle de devlet mali istatistiklerinin kapsamı ve hesaplarının sınıflandırılması konusunda SNA93, GFSM2001 ve ESA95'e benzer özellikler içermektedir⁶¹. Üzerinde durulması gereken önemli konulardan biri devlet muhasebesinin kapsamıdır. Devlet muhasebesi kapsamı, ulusal ekonomi içerisinde genel yönetim de bulunan bütün yönetimleri kapsayan birimlerde çok fazla farklılık göstermese de raporlama konusundaki uygulamalar farklılık göstermektedir. Kapsamı belirlemek için yapılan uluslararası çalışmalarda, ulusal ekonomi, sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutularak, devlet muhasebe sistemi; sosyal güvenlik kurumları, yerel ve merkezi yönetimler üzerine yapılandırılmaktadır⁶².

⁶⁰James L. Chan, *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual And Institutional Issues* <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf> (06.05.2017), s. 4.

⁶¹Oğuz Sabit URAL, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Ve Bir Örnek Uygulama*, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.30.

⁶²Demirci, A. s.54.

II. BÖLÜM

1. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de, devlet muhasebesinde yaşanan gelişmeler cumhuriyet öncesi dönem ve cumhuriyet sonrası dönem olarak açıklanacaktır.

1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi

Türkiye’de cumhuriyet öncesi devlet muhasebesi üzerinde, Osmanlı döneminin devlet muhasebesinin ve kayıt düzeninin önemli bir yeri bulunmaktaydı. İç muhasebe denetimine ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasına öncelik veren, devletin gelirlerini arttırıcı, masrafları kontrol edici, tahsilâtların hızlandırılmasını sağlayıcı nitelikleri taşıyan Osmanlı devlet muhasebesinin, bugün bile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının üzerinde etkili olduğunu görmekteyiz⁶³.

Osmanlı imparatorluğunun gelirleri zekât, cizye ve harç gibi İslami vergilerden oluşurken, giderleri de ordu giderlerinden meydana gelmektedir. Ordunun gelir ve giderlerinin kaydını tutmak ve takibini yapmak amacıyla ordunun içinden bu işlere hâkim, maliye ve muhasebe örgütü, defterdarlık adı altında birleşerek, yapılan harcamaları yapıldıkları tarih sırasına göre “Büyük Ruznamçe” adındaki yevmiye defterine kaydetmiş ve takibini sağlamışlardır. Gelirler “hazine-i birun” denen dış hazinede toplanırken, giderler yapıldıktan sonraki elde kalan bakiyeleri ise “hazine-i ender un” denen iç hazineye aktarılmıştır⁶⁴. Önemli askeri harcamaları, merkezi hazineden ayrılan gelirlerle finanse etmek amacı ile kurulan fon karakterli çeşitli hazineler; tek hazine uygulamasının yerine çok sayıda hazineye bırakmasına sebep olarak Hazine-i amirenin öneminin azalmasına sebep olmuştur. Ancak bu uygulamadan istenilen sonuç alınamamış ve mali idarede başarısızlıklar ortaya çıkmıştır. Bu başarısızlıkların ardından 1838 yılında “Maliye Nezareti” kurularak,

⁶³ Sermeçeli, M. s. 20.

⁶⁴ Özdemir AKMUT, *Türkiye Devlet Muhasebesi*, Ankara, Atatürk Üniversitesi Yayınları, 1973, s. 39.

uygulamada bulunan çoklu hazine dönemine son verilmiş ve tek hazine tek bütçe uygulamasına geçilmiştir⁶⁵.

1840 yılında “Varidat ve Masarif at” muhasebesi olarak ayrılan maliye muhasebesinde, varidat muhasebesine, devlet gelirlerinin kaydını tutma ve tahsilâtlarını takip etme, iltizam senetlerini yazma ve kaydını tutma; masarif at muhasebesine ise, devletin tüm harcamalarının ayrıntılı olarak kaydını tutma, ödemeleri tasdik edip yerine getirme, aylık ve yıllık olacak şekilde hesapları toplama ve inceleme, görevi verilmiştir⁶⁶.

Mal sandıkları için, 1882 yılında “Tenkisi (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi” 1839 yılında kurulan Maliye Nezareti tarafından hazırlanmıştır. Bu talimatnameye göre, sandık (kasa) defteri, genel ödemeler defteri, icmal defteri ve genel tahsilât defterleri tutularak, gelirlerin tahakkuk ve tahsilâtları şimdiki ve geçmiş şeklinde kayıtlanarak gösterilmiştir. İkinci meşrutiyetin ardından işlemlerin çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulmasını savunan “Mal Sandıklarında Tutulacak Kayıt Sistemine Dair Talimatname” ve “Genel Muhasebe Yasası” çıkarılmış, aynı yıl içinde Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Ancak adı geçen talimatnameyi uygulayabilecek yetişmiş elemanın olmaması talimatnamenin uygulandığı 1911 yılının hesabının 1918 yılında alınabilmesine yol açmıştır. Bu talimatnameye göre, vezne tarafında tahsilât, masraf, muvazene, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Çift taraflı kayıt sistemi, 1923 yılında Amerikan muhasebe sisteminden ilham alınarak hazırlanan talimatname ile düzenli hale getirilmeye çalışılmış ancak esas olarak cumhuriyetin ilanından sonra devlet muhasebesini, çağın koşullarıyla uyumlaştırmak için daha çok gayret gösterilmiştir⁶⁷.

⁶⁵Özen AKÇAKANAT, *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, 2011, s.24.

⁶⁶Mahmut Selim GÜLER, Miraç GÜLÇİÇEK, *Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi*, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, Sayı 54, Temmuz-Eylül 2004, s. 61.

⁶⁷ Hakkı KIYMIK, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması*, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınlanmış Doktora Tezi, 2009, s.28.

1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemi Devlet Muhasebesi

Bu dönemde kullanılan muhasebe sistemlerine bakılacak olursa dönemi sistem üzerinde köklü değişikliklerin yapıldığı 2004 öncesi dönem ve 2004 sonrası dönem olarak ikiye ayırıp incelemek daha kolay olacaktır.

1.2.1. 2004 Öncesi Dönemi Devlet Muhasebesi (Nakit Esasına Dayalı)

Kamu mali yönetim sistemi ve devlet muhasebe sisteminde değişiklik yapma ihtiyacının cumhuriyet döneminde de fark edilmesi üzerine, 1927 yılında devletin mali harcama ve işlemlerinde kullanılacak olan işleyiş ve temel kuralları belirlemek için “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu” çıkarılmıştır. Bu kanunun yürürlüğe girmesinin ardından 1928 yılında “Hazinenin Usulü Hesabiye sine Dair Talimatname” çıkarılmış ve talimatname yardımıyla bütçe gelir-gider tahakkuk hesapları kaldırılmış ve işlemlerin takibi, hesapların yardımcı kayıtları ile sağlanmak istenmiş, hesaplar basitleştirilmiş, gelir-giderler için esas defter yerine “tasnif yevmiyesi” konularak yevmiye defteri uygulamasına başlanmıştır⁶⁸.

Kurulan bu sistemin gerekliliği olarak, diğer talimatnamelerdeki genel gelirler, ödenekler, gider tahakkukları, havale, hazine cari hesapları kaldırılarak; diğer sandıklar adına, hazine ve şubelerinden alınan para ve hazine şubelerinden gönderilen para hesapları, tahsilât ve alınan para hesapları yürürlüğe eklenmiştir. Talimatname sayesinde hesapların sayısının da azalma sağlanmış ve bütçe gelir giderlerinin tahakkukuna ait hesapların kullanılmasına son verilmiş ayrıca çift taraflı kayıt usulü ile kontrol sistemi kaldırılarak, bu uygulama yerini yardımcı defterlerle kontrol uygulamasına bırakmıştır. Ancak çift taraflı kayıt sisteminin kaldırılması üzerine hesapların birbirini kontrol etmesinin olanaklı olmadığı görülmüş ve bu sorunu çözebilmek için 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muameleat Yönetmeliği” yürürlüğe eklenmiştir⁶⁹.

⁶⁸ Akçakanat, Ö. s.25.

⁶⁹ Kıymık, H. s.29.

Hesapların nasıl işleyeceği Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinde belirtilirken, kullanılacak muhasebeleştirme belgeleri de Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğinde açıklanmıştır. 1928 yılında yapılan yönetmelikle, “Tasnif Yevmiyesi” yerini “Yevmiye Defteri” uygulamasına bırakmış ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılarak; gelir-gider tahakkukları ve bütçenin ödenek işlemleri, muhasebe dışı bırakılmış, tek hesap üzerinde yapılan işlemler açığa kavuşturulmuş ayrıca işleyişleri detaylı olarak açıklanmıştır. Söz konusu yönetmelikte, zaman içerisinde birçok değişiklik yapılmış çeşitli yenilikler ortaya konulmuş ancak yapılan bu yenilik ya da değişiklikler, Devlet Muhasebesi Genel ve Muamelat Yönetmeliklerinin, gerekli olan muhasebe sistemini kurmasına veya bütçe hesaplarıyla mal varlığı hesapları arasında birliktelik oluşturulmasına katkıda bulunamamıştır⁷⁰.

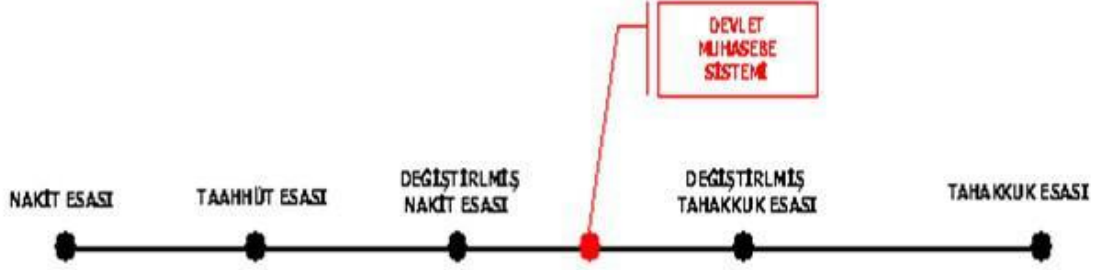
Yönetmeliklerin üzerinde yapılan bu ilave ve değişiklikler, yönetmeliği daha karmaşık hale getirmiş ve devlet muhasebesinin, yenilenen mevzuata uygun bir şekilde getirilebilmesi için yönetmeliklerin tek bir yönetmelikle birleştirilerek, işlem ve kayıtların bir araya getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Netice olarak “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” 14.01.1990 tarihinde defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığı ile düzenlenmesini sağlamak, hesap sayılarını azaltmak ve işlemlerini birleştirmek amacı ile 20402 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir⁷¹.

Muhasebe sisteminin, nakit esastan başlayıp tahakkuk esasına kadar giden bu süreçte gerek iki temel esasın karışımı gerekse farklı esasları içeren hususları bulunmaktadır.

⁷⁰ Güler, M. ve Gülççek, M. s.63.

⁷¹ Karaarslan, E. ,Devlet Muhasebesi Olgusu, s.8.

Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri



Şekil 1: 2004 Öncesi Dönem Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri Kaynak: DPT, 2000:77

Katma ve genel bütçeli idarelerde kullanılan muhasebe sisteminin, nakit esasına dayanan bütçe uygulamalarıyla birlikte nakit esasında bulunmayan, nakit sermaye oluşumları ve emanetler, varlıklar ile gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemleri devlet muhasebesi yönetmeliğinde muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca 31 Aralık tarihi yani mali yılın bitim tarihinde hesaplar kapatılmadan, bir ay süreyle bir önceki yılın eksikliklerinin tespit edilip giderilmesi amacıyla açık bırakılmıştır. Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi arasında bir sistem olarak ifade edilen devlet muhasebesi, genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanmaktadır⁷².

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında ki reform çalışmalarını desteklemek üzere, 1995 yılında Dünya Bankasının kredisiyle “Kamu Mali Yönetim Projesi” başlamış, 1999 yılında “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği” ile devam etmiştir. Kamu harcamalarında, şeffaflık ve azami tasarruf elde etmek ihtiyacının giderilmesi ise bu projelere duyulan ihtiyacın nedenleri olarak söylenebilir. Proje kapsamında 2 Mart 1999 tarihinde bütün saymanlıklarda otomasyona geçilmesi planlanmış ve “say2000i Web Tabanlı Saymanlık Projesi” için pilot saymanlıklar seçilerek, ilk uygulamalar için çalışmalar hızlanmıştır. Yurt çapında bütün saymanlıkları merkeze ve birbirine bağlayan, sanal bir ağ üzerinden

⁷² Kıymık, H. s.30.

saydam, hızlı ve güvenli hizmeti hedefleyen say2000i 31.12.2001 tarihi itibariyle tüm saymanlıklarda kullanılmaya başlanmış ve güncel sorunlara kısa vadeli çözümler sunmayı hedeflemiştir⁷³.

2001 yılında Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından, bir çalışma grubu oluşturularak genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde, ortak standartları olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin oluşturulması amaçlanmış ve 2002 yılının başından itibaren bu sistemi denemek için uygulama yapılmaya geçilmiştir. Bu uygulama ile tahakkuk esasına dayanan devlet muhasebesi sisteminin de ilk adımları atılmıştır⁷⁴.

1.2.2.2004 Sonrası Dönemi Devlet Muhasebesi (Tahakkuk Esasına Dayalı)

Kamu mali yönetimi projesi çalışmalarının ürünü olan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği”nin amacı; kapsama dâhil kamu idarelerinde, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların doğru olarak ve zamanında, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması, raporlanması, yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi olarak belirtilen yönetmelik 16.10.2003 Tarih ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 de Resmi Gazetede yürürlüğe girmiştir. Ancak yönetmeliğin 10.12.2003 tarihli 5018 Sayılı Kanunu esas alınarak yapılacak olan düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar erteleneceği hususu belirtilmiştir.

2004 yılında, merkezi yönetim de bulunan katma bütçeli idareler ve genel bütçeli daireleri kapsamına alan tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve

⁷³ Abdullah GÖKGÖZ, Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi Üzerine, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, Yıl:1, Sayı:1, s:54.

⁷⁴ Gür Taflan, Ş. s.26

Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış 20.02.2004 tarihli ve 25379 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 1990 yılında yürürlüğe girmiş olan “Devlet Muhasebe Yönetmeliği” uygulamasına son verilmiştir⁷⁵.

Yönetmelik ile ara mali tablolar, yıllık mali tablolar, gelir-gider karşılaştırmaları ve yönetsel kararlar vermek için kullanılan mali verileri üretmeye uygun ve kamu hizmet maliyetlerinin hesaplanmasına elverişli olan, tahakkuk esasına dayalı ve muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe sistemi kurulmuş ve bu sisteme kamu hizmet üretiminde kullanılan kaynakların tamamı dâhil edilmiştir⁷⁶.

Kalkınma planında ve diğer belgelerde yapılan tespitler ışığında, kamu mali yönetiminin çağdaş mali yönetim anlayışından uzak olması, değişen ve gelişen ihtiyaçlar karşısında yeterli olamaması, bütün kamu kurumlarını kapsamadığı için parçalı bir mali yönetim ve bütçe yapısı meydana getirdiği kısacası mevcut sistemin Dünya’da ve Türkiye’de yaşanan değişimlerden ve modern yaklaşımlardan uzak, durağan bir yapı oluşturması sebebiyle, 24 Aralık 2003 tarihinde 5018 Sayılı “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” 25326 sayılı resmi gazetede yayımlanmış ancak 24.12.2003 tarihinde yürürlüğe girerek tüm hükümleri 1 Ocak 2016 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır⁷⁷.

Devlet muhasebesi genel yönetmeliğini yürürlükten kaldıran 5018 sayılı kanunun amacı, devlet muhasebesi genel yönetmeliğine göre genişletilmiş ve mali saydamlığın sağlanmasında vazgeçilmez bir öge olan hesap verilebilirlik ilkesi yönetmeliğe dâhil edilmiştir. 2005 de çıkartılıp ve 2006 yılında yürürlüğe konulan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ve 2004 yılında çıkarılan Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli idareler muhasebesi yönetmeliği de yürürlükten kalkmıştır.

Sonuç olarak Türkiye’de uygulanan Devlet Muhasebesi 2004 yılında kadar nakit esasına dayalı bir sistem iken, 2001 yılında başlatılan çalışmalar ve 2003

⁷⁵ Akçakanat, Ö. s.27.

⁷⁶ Kıymık, H. s.30.

⁷⁷ Akçakanat, Ö. s.28.

yılında yayımlanan 5018 sayılı kanun ve 2004 yılında yürürlüğe giren yönetmelik ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçiş yapılmıştır⁷⁸.

2. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİLMESİNİ ZORLAYAN NEDENLER

Türkiye'deki Devlet Muhasebesi alanında yaşanan en önemli sorunların başında uygulamasının dağınık olması gelmekte ve Genel yönetim kapsamında yer alan kurumların değişik muhasebe uygulamaları nedeniyle, bu kurumların bütünü kapsayacak usul, standart ve kurallar oluşturacak bir uygulama gerekmektedir. Ancak bu uygulamayı oluşturacak kendisine yetki verilen bir kurum olmadığından, devlet muhasebesinde standartların, kuralların ve birliğin oluşturulması oldukça zordu⁷⁹.

Devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistikler, karar alıcısı durumunda olanların mali ve ekonomik politikalarına ilişkin verecekleri kararlarda ihtiyaç duydukları önemli verilerdir. Genel idarenin tamamına dâhil olan kurumlarını içine alan ortak muhasebenin raporlama standartları ile birleştirilerek bir hesap planının oluşturulması, devletin faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesine oldukça yarar sağlayacaktır⁸⁰.

Nakit esasına dayalı bir muhasebe sisteminin, ileriye dönük tahminlerde bulunulması ve karar almada sürecinde, ilgililere yeterli veriyi sağlayamamasından ve kamu kaynaklarını yönetenlerin, yeterince saydam olamamasından dolayı hesap verme sorumluluklarını yerine getirememelerinden dolayı devlet muhasebesi, nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme göstermektedir⁸¹. Devlet mali istatistiklerini kullananlar tarafından, politika oluşturulduğunda, geleceğe dönük

⁷⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Yayın No: Dpt:2517Öik:535, 2000, s:70.

⁷⁹ Ural, O. s. 53.

⁸⁰ Karaarslan, E. ,Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi, s. 31.

⁸¹ Gür Taflan, Ş. s.33.

karar alındığında ya da tahminde bulduklarında başvurabilecekleri sağlam bir veri tabanının oluşturulması, devler muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacıdır⁸².

Devlet muhasebesinde reform gereksinimlerinin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür.

- ✓ Devlet muhasebesinin kapsamı dar olmakla birlikte ve kamu da muhasebe bütünlüğü mevcut değildir.
- ✓ Kayıtlar nakit esasına göre kaydedilmektedir.
- ✓ Var olan muhasebe sistemi bütçe odaklı ve devlet faaliyetlerinin belli bir bölümü ile maddi duran varlıklar kapsama dâhil edilmediğinden raporlamak mümkün değildir.
- ✓ Hesaplar yeteri detayda değildir.
- ✓ Hesaplar sınıflara ayrılmamıştır.
- ✓ Mevcut sistem ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak yeterli veriyi sunmamaktadır.
- ✓ Devlet muhasebesinde süreklilik mevcut değildir.
- ✓ Devlet ait borçlar mevcut sistemde tam ve sağlıklı bir şekilde görülemez.
- ✓ Bütçe hazırlık çalışmalarına Devlet Muhasebesinin bir katkısı söz konusu değildir.
- ✓ Muhasebe bilgilerinden “Kesin hesap kanunu tasarısı” Devlet Muhasebesinden çıkarılamamaktadır.
- ✓ Devlet muhasebesinden kurumlar için kurumsal mali tablolar üretilmemekte ve ayrıca kurumlara ait muhasebe bilgileri de çıkarılamamaktadır.
- ✓ Devlet muhasebesi uluslararası standartlara uygun mali raporlar üretecek sağlıklı bir veri tabanına sahip değildir.

Devlet muhasebesinde sayılan bu sebeplerin yanında, reform gereksiniminin sebebi temelde iki sebebe dayanmaktadır. Bunlardan ilki; uygulamada görülen aksaklıklar, sistemin ihtiyaçlara ve beklentilere cevap verememesi, ikincisi ise

⁸² Karaarslan, E. ,Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi, s. 49.

dünyada yaşanan gelişmeler ve Türkiye'nin Dünya ve Avrupa Birliği ile entegre olma isteği gelmektedir⁸³.

3.TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, sadece ödemesi ve tahsilâtı yapılan mali olaylar işlenmekte iken; tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde tahsil ve ödeme olup olmadığına bakılmaksızın tahakkuk etmiş bütün gelir ve giderler işlenmektedir. Türkiye'de ise 2004 yılının başında tahakkuk esasına göre oluşturulmuş ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak işleyen bir muhasebe sistemi kurulmuş ve kurulmuş olan bu sistemin nakit esasına dayalı muhasebe sisteminden farkları da aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

3.1.Alınan Çeklerin Kayıt Yöntemi

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde muhasebeye verilmiş olan çekler, kasa hesabına kaydedilirken, tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde "101 Alınan Çekler Hesabı"na kaydedilmektedir⁸⁴.

ÖRNEK: Erzincan Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce 300 TL değerinde daha öncede tahakkuk kaydı yapılmış bütçe geliri çek alınarak tahsil edilmiştir.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----		
100.KASA	300,00	
600.BÜTÇE GELİRLERİ HESABI		300,00
----- / -----		

⁸³ Hülya SOYLU, *Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Yönetiminde Önemi*, Ankara, Avrupa Birliği Uzmanlık Yüksek Lisan Tezi, 2004, s. 106.

⁸⁴ Demirci, A. s.94.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----		
101.ALINAN ÇEKLER	300,00	
120.GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI		300,00
----- / -----		
805.GELİRLER YANSITMA	300,00	
800.BÜTÇE HELİRLERİ		300,00
----- / -----		

3.2.Sayım Fazlaları Ve Sayım Noksanlarının Kayıt Yönetiminde Yapılan Değişiklikler

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde sayım noksanları hesabı olmadığından sayım noksanları duruma göre ya doğrudan gider yazılmakta ya da kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmekteydi. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemiyle “197 Sayım Noksanları Hesabı “ getirilerek, noksanlık buraya kaydedilerek noksanlığın sebebini araştırma imkânı oluşmuştur.

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, sayım fazlaları emanet ya da bütçe gelirleri hesabına kaydedilirken, tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemiyle “397 kasa sayım fazlaları hesabı” getirilmiş ve kasa sayım fazlaları bu hesaba kaydedilerek takip etme imkânı oluşmuştur.

ÖRNEK: Durum-1: Kasa sayımı sonucunda 500 TL kasa noksanı tespit edilmiştir.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----		
140.KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	500,00	
100.KASA HESABI		500,00
----- / -----		

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----		
197.SAYIM NOKSANLARI HESABI	500,00	
100.KASA HESABI		500,00
----- / -----		

Durum-2: Yapılan araştırmalar sonucu noksanlığın nedeni tespit edilememiştir.

----- / -----		
140.KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	500,00	
197.SAYIM NOKSANLARI HESABI		500,00
----- / -----		

ÖRNEK: Üzümlü PTT Müdürlüğün de yapılan sayım sonucunda kasada 300 TL fazlalık tespit edilmiştir.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
100.KASA HESABI	300,00
333.EMANETLER HESABI	300,00
----- / -----	

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
100.KASA HESABI	300,00
397.SAYIM FAZLALARI HESABI	300,00
----- / -----	

3.3.Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesapların Ayrılması

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde; menkul kıymetler hesabına, muhasebe birimine verilen hazine malı ve kişi malı özelliğindeki kıymetlerin hepsi kaydedilirken, tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde, kişilere ait menkul kıymetler “912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı ve 913 Menkul Kıymet hesabına” kaydedilirken, hazineye ait olarak saymanlıklara verilen menkul kıymetler ise “117 Menkul Varlıklar Hesabı” na kaydedilmektedir. Bu sayede hazineye ve kişilere ait menkul varlıkları ayrı ayrı takip etmek mümkündür.

ÖRNEK: Erzincan Belediyesi bir müteahhitten teminat olarak 1000 TL’ lik hazine bonusu almıştır.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt (kişilere ait)

----- / -----	
912.KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER	1000,00
913.MENKUL KIYMET EMANETLERİ	1000,00
----- / -----	

ÖRNEK: Erzincan Emniyet Müdürlüğü'nce gözaltına alınan kişiler üzerinden hazineye ait 800 TL değerinde varlık bulunarak el konulmuştur.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
MENKUL KIYMETLER HESABI	800,00
DEĞER DEĞİŞİM HESABI	800,00
----- / -----	

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
117.MENKUL VARLIKLAR	800,00
600.GELİRLER HESABI	800,00
----- / -----	

3.4.Hesapların Vade Yapılarına Ayrılarak İzlenmesi

Nakit esasına dayanalı muhasebe sisteminde, alacak ve borçlar vadelerine göre sınıflandırılıp takip edilememekteydi ve bu sistemde “Tecili ve Tehirli Borçlular Hesabı” na kaydedilen meblağlar, tahakkuk esasına dayanan muhasebe sisteminde; tahsil sürelerine göre “122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” ve “222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı”na ayrılarak kaydedilmektedir.

ÖRNEK: Erzincan Vergi Dairesi mükellef B'ye ait 01.12.2014 deki 700 TL'lik kamu alacağını 2 ay tecil etmiştir.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLAR HESABI	700,00
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BOÇLULAR HESABI	700,00
----- / -----	

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
222.GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ HESAPLAR	700,00
120.GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	700,00
----- / -----	

Vadesi 1 yılın altına düşerse

----- / -----
122.GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR 700,00
222.GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ HESAPLAR 700,00
----- / -----

3.5.Avans Hesaplarında Değişiklik Yapılması

Nakit esasına dayanan muhasebe sistemindeki Elçilik ve Konsolosluk Hesabı, Madeni Para Basımı Hesabı, Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına, Sürekli ve Geçici Yolluk ve Maaş Avansları haricindeki başka hesapları, tahakkuk esasına dayanan muhasebe sisteminde “160 İş Avans ve Krediler Hesabında” birleştirilmiştir. “161 Personel Avansları Hesabı “ adı altında ise memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları ile Jandarma Avansları ve Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına kaydedilen maaş ve ücret avansları kaydedilerek, personele yapılan ödemelerin tek başlık altında izlenmesine olanak sağlanmıştır⁸⁵.

ÖRNEK: Rus Büyük Elçiliğinin ihtiyaç duyduğu tüketim mallarının satın alınması için konsolosluk hâsılatından karşılanmak üzere 1000 \$ tutarında avans gönderilmiştir. (1\$ = 3,58 TL)

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----
107.ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK HESABI 3,580
103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMRİ 3,580
----- / -----

-Avans kapatmak için gerekli evraklar muhasebeye birimine iletildiğinde yapılacak işlem

----- / -----
630.BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 3,580
107.ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK HESABI 3,580
----- / -----

⁸⁵ Altay, B. s.65.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

160.İŞ AVANSLARI VE KREDİLERİ HESABI	3,580
103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMRİ	3,580

-Avans kapatmak için gerekli evraklar muhasebeye birimine ileildiğinde yapılacak işlem

630.BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	3,580
160.İŞ AVANSLARI VE KREDİLERİ HESABI	3,580

830.BÜTÇE GİDERLERİ	3,580
835.GİDER YANSITMA	3,580

3.6.Dönem Ayırıcı Hesapların Açılması

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile “180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ve 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” getirilmiş ve böylece bütçeden yapılan giderlerden, gelecek dönemlerde gerçekleştirilecek olan giderleri, gelecek dönem giderleri olarak kayıt altına alma olanağı doğmuştur. Ayrıca bu sistemde tahakkuk etmiş ancak tahsili gelecek zamanlarda yapılacak gelirlerin takibini yapabilmek için tahakkuk hesapları da bulunmakta ve gelecek dönemlerdeki tahsilât bir sonraki senede yapılacaksa “181 Gelir Tahakkukları hesabına” yok eğer tahsilâtı takip eden yıldan sonraki senede yapılacaksa “281 Gelir Tahakkukları Hesabına” kaydedilerek izlenebilmektedir. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde ise bu hesaplar bulunmadığından gelecek dönemlerde tahsil edilecek gelirlerin muhasebe tarafından takip edilme imkânı yoktur.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, gelecek ayların gelirlerinin kaydedildiği “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” ve gelecek yıllara ait gelirlerin kaydedildiği “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesapları da bulunmaktadır. Bu hesaplar nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde olmadığından tahsilâtı yapılan gelirlerden, gelecek dönemlere ait olan gelirler ile tahakkuku yapılmış ancak ödemesi daha sonraki dönemlerde yapılacak giderleri takip etme imkânı yoktur.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, gider tahakkukları hesabı bulunmakta ve tahakkuku yapılmış ancak ödemesi sonraki dönemlerde yapılacak giderlerin takip edilme olanağı da bulunmaktadır. “381 Gider Tahakkukları Hesabı” na ödemesi bir sonraki yıl yapılacak giderler, “481 Gider Tahakkukları Hesabı” na ise ödemesi gelecek yıldan sonraki senelerde yapılacak olan giderler kaydedilmektedir. Bu sayede tahakkuk etmiş ancak ödemesi henüz yapılmamış giderlerin ne zaman ödeneceğine dair bilgilerin muhasebeden öğrenilmesi imkânı vardır⁸⁶.

ÖRNEK: Ulaştırma Bakanlığınca 01.05.2012’ de hizmet binası olarak kiralanan binanın 2 yıllık kira bedeli olan 48,000 TL toplu ödenmiştir.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

-----01.05.2012-----	
180.GELECEK AYLARA AİT GİDER HESABI	32,000
280.GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	16,000
103.VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMRİ	48,000
----- / -----	
830.BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	48,000
835.GİDER YANSITMA HESABI	48,000
----- / -----	
----- 31.12.2012-----	
630. GİDERLER HESABI	32,000
180.GELECEK AYLARA AİT GİDER HESABI	32,000
----- / -----	
180.GELECEK AYLARA AİT GİDER HESABI	16,000
280.GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	16,000
----- / -----	

-Nakit esasına dayalı muhasebe sistemine göre yapılacak bir kayıt olmayıp dönem ayırıcı hesaplara ilişkin herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

⁸⁶ Demirci, A. s. 99.

3.7.Maddi Duran Varlıkların Kaydedilmeye Başlanması

Nakit esasına dayanalı muhasebe sisteminde, maddi duran varlıklar muhasebe kayıtlarına alınmaz iken tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, maddi olan ve olmayan duran varlıklar hesabı kullanılarak kayıt altına alınmaya başlanılmıştır.

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, maddi olan ve olmayan duran varlık olmadığı için söz konusu varlıkların değer artış azalışları ve amortismanları ile ilgi hesaplarda bulunmamaktadır. Buna karşılık tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile “125 Maddi Duran Varlıklar Ana Hesap Grubu” ve “126 Maddi olmayan Duran Varlıklar Ana Hesap Grubu” oluşturularak varlıklarla alakalı değer artış azalışları ve amortisman hesapları bulunarak, maddi olan ve olmayan duran varlıklardaki yıpranma ve değerlerinde meydana gelen artış ve azalışlar takip edilebilmiştir⁸⁷.

ÖRNEK: Erzincan Mal Müdürlüğüne 50,000 TL değerinde bilgisayar satın alınmış bedeli ise banka aracılığıyla tediye edilmiştir. Bilgisayardan faydalanma süresi ise 5 yıldır.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
255.DEMİRBAŞLAR HESABI	50,000
102.BANKA HESABI	50,000
----- / -----	
830.BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	50,000
835.GİDER YANSITMA HESABI	50,000
----- / -----	
----- 31.12.....-----	
630.GİDERLER HESABI	10,000
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HESABI	10,000
----- / -----	

-Nakit esasına dayalı muhasebe sistemine göre yapılacak bir kayıt olmayıp maddi duran varlıklara ilişkin herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

⁸⁷ Erkan KARAARSLAN, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi İle Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar*, www.erkankaraarslan.org (12.04.2017), s.9.

3.8.Ödeme Yokluğu Nedeniyle Ödenemeyen Borçların İzlenmeye Başlanması

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması sebebiyle hizmet veya mal alımlarının karşılığı olan tutar devlet zimmetinde gerçekleştirildiği halde ödeneği bulunmadığından “Verile Emrine” bağlanamayıp hizmet alımlarını gösteren herhangi bir kayıt işlemi yoktu. Bütçe Kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet, gerçekleşmesine rağmen ödeneği bulunmadığı için veya ödeneği aşan harcamalara izin verilmemesi gibi sebeplerle verilen emre bağlanmayan borçlardan, hizmet ve mal alım giderleriyle ilgili olanların kaydını yapabilmek amacıyla tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemiyle “322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturularak mal ve hizmet alım giderleri bu hesaba kaydedilerek takip edilmeye başlanmıştır.

ÖRNEK: B Üniversitesince iş makinesi satın alınmış ancak ödenek yokluğu nedeniyle bu cihaza ait 6,000 TL tutarındaki fatura bütçeleştirilememiş ve ödenememiştir. Daha sonraki aylarda bütçe ödeneklerinin serbest bırakılmasıyla bu tutar ilgili firmaya ödenmiştir.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

630.GİDERLER HESABI	6,000
322.BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	6,000
----- / -----	
322.BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	6,000
103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMRİ	6,000
----- / -----	
830.BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	6,000
835.GİDER YANSITMA HESABI	6,000
----- / -----	

-Nakit esasına dayalı muhasebe sistemine göre yapılacak bir kayıt olmayıp ödenemeyen borçlara ilişkin herhangi bir kayıt yapılmamaktadır

3.9--.Emanet Niteliğindeki Tutarların İzlenildiği Hesapların Değiştirilmesi

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, emanet niteliğindeki tutarların kaydedildiği “Emanetler Hesabı”, tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde değiştirilmiş, hesaplar gruplara ayrılmış, her bir grup ise bir hesap şeklinde düzenlenmiş ve daha kullanışlı bir şekil almıştır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemiyle, Alınan depozito ve Teminatlar Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilât Hesabı, emanetler hesabı, Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilât Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı gibi hesaplar sınıflandırılarak ayrıntıya girilmiş ve dağılıklığın önüne geçilerek ayrıntılı görülmesi sağlanmıştır⁸⁸.

ÖRNEK: PTT Başmüdürlüğünün sahip olduğu binanın bakım onarım işi için yapılan ihaleye katılmak isteyenlerden 60,567 TL tutarında geçici teminat tahsilâtı yapılmıştır.

Nakit Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
100.KASA HESABI	60,567
333.EMANETLER HESABI	60,567
----- / -----	

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Göre Yapılan Kayıt

----- / -----	
100.KASA HESABI	60,567
326.ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	60,567
----- / -----	

⁸⁸Erkan KARAARSLAN, *Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru Ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi*, Ankara, Mitaged Yayınları , 2007, s. 6

ÖRNEK: PTT Başmüdürlüğü Eylül ayı maaşları toplamı 900 TL dir. Maaşlar 150 TL emekli keseneği ve 100 TL vergi kesintisi sonrası memurların banka hesaplarına aktarılarak ödenmiştir.

----- / -----	
770.GİDERLER HESABI	900
103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMRİRLERİ	650
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	100
361.ÖDENECEK SGK	150
----- / -----	

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	900
622.GENEL YÖNETİM YANSITMA HESABI	900
----- / -----	

3.10.Bütçe Ve Faaliyet Hesaplarının Birlikte İzlenmeye Başlanması

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, gelir ve giderler yalnızca bütçe tarafından kaydedilmekte iken, tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, bütçe ve muhasebe için gelir ve gider sayılan işlemlerin kaydı yapılmaktaydı. Muhasebe açısından gelir sayılan işlemler, “800 Bütçe Gelirleri Hesabı”na, “805 Gelir Yansıtma Hesabı” vasıtasıyla da “600 Gelirler Hesabına” kaydedilirken, bütçe açısından gider kabul edilen işlemler, “830 Bütçe Giderleri Hesabı”na ,“835 Gider Yansıtma Hesabı” vasıtasıyla “630 Giderler Hesabına” kaydedilmektedir.

ÖRNEK: Hayırsever bir vatandaş tarafından Erzincan Emniyet Müdürlüğüne 44,532 TL değerinde bir taşıt bağışlamıştır.

----- / -----	
254.TAŞITLAR HESABI	44,532
600.GELİRLER HESABI	44,532
----- / -----	

805.GELİR YANSITMA HESABI	44,532
800.BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	44,532
----- / -----	

ÖRNEK:B Üniversitesi kayıtlı değeri 800 TL olan ve birikmiş amortismanı 500 TL olan taşıtları 400 TL ye nakden satmıştır.

----- / -----	
100.KASA	400
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	500
254.TAŞITLAR HESABI	800
600.GELİRLER HESABI	100
----- / -----	
805.GELİR YANSITMA HESABI	400
800.BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	400
----- / -----	

3.11.Gider Taahhütlerinin İzlenmeye Başlanması

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, herhangi bir hizmet veya mal alımı yapmak için hizmet veya mal sunucusu ile yapılan bir gider taahhüt sözleşmesi işlemlerinin muhasebe tarafından takibi yapılamamaktaydı. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde ise bu işlemler nazım hesaplar sayesinde “920 Gider Taahhütleri Hesabına” alınarak takip edilebilmektedir⁸⁹.

ÖRNEK: Ulaştırma Bakanlığı hizmet binasının yapım işini 9000 TL bedelle alan Karadeniz Temiz. San. Tic. A.Ş. ile Ulaştırma Bakanlığı arasında 11 aylık bir sözleşme düzenlemiştir.

----- / -----	
920.GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	9000
921.GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	9000
----- / -----	

3.12.Gönderme Talimatlarının Muhasebe Sistemine Kaydedilmesi

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, döviz göndermek için bankaya verilen talimatlar “106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabında”, TL gönderme talimatları ise “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabında” izlenmektedir.

⁸⁹ Demirci, A. s. 105.

3.13.Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınması

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde çeklerin gönderilmesi, döviz hareketleri, teminat ve menkul kıymetlerdeki hareketler gibi varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikler yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenebilecektir.

3.14.Yılsonu Kapama Kayıtlarının Yapılarak Faaliyet Sonuçlarının Çıkarılması

Nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, dönem sonlarında devir cetvelleri düzenlenmekte ve bazı hesaplar devredilirken bazı hesaplar devredilmemekte ve buna bağlı olarak da herhangi bir faaliyet sonucu çıkarılamamaktaydı. Bunun tersine tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde, kapatılması gereken hesaplar dönem sonunda yapılan işlemlerle kapatılıp faaliyet sonuçları çıkarılabilmektedir⁹⁰.

4. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLERİ

Nakit esasına dayalı muhasebe sistemindeki daha önceki bölümlerde bahsedilen eksiklikler ile uluslararası uyum, bütçeleme ve istatistiksel bilgilerdeki eksiklikler nedeniyle, 2004 yılının başından itibaren genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, sağlıklı bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur⁹¹. Ve bu bağlamda nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçiş yapılarak daha fazla şeffaflık, iç yönetim bilgilerinin güvenilirliğinin artırılması, varlıklar üzerinde hükümetlerin daha katı kontrolü, varlıklar üzerinde daha sıkı finansal gözetimin artırılması gibi hedeflerin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır⁹². Bunun yanı sıra tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmesinin ardından ülkenin ihtiyaçlarına cevap vermek için birçok yenilik yapılarak muhasebede değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklik ve yenilikler ise aşağıdaki gibi özetlenecektir.

⁹⁰ Ural, O. s. 156.

⁹¹ Ahmet Emre Öz, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Uzmanlığı Yayınlanmış Yeterlilik Tezi, 2008, s. 53.

⁹² Prepared by Joe, Cavanagh, Suzanne, Flynn, Delphine, Moretti, *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*, Fiscal Affairs Department, September 2016, s.5.

4.1.Kayıtların Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanması

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde, mali raporlama yönünden önem arz eden birçok bilginin kaydedilmemesi, bu bilgilerin kaybolmasına neden olmaktadır. Bu nedenle 2004 yılından itibaren tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi uygulanmaya konulmuş ve bu sistemle birlikte nakit esasına göre bütçesel işlemler, tahakkuk esasına göre ise faaliyetler kayıt altına alınmaya başlanmıştır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılarak, nakit esasında, bütçe raporları ve tahakkuk esasında, muhasebe raporları üretmek için “Yansıtma Hesapları” kullanılarak; bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına, bütçe kanunlarının gelir-gider kabul ettiği işlemler yansıtma hesapları kullanılarak kaydedilirken, gelir-gider olarak kabul görmeyen işlemler de ilgili varlık ya da yükümlülük hesaplarına kaydedilmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle, dışarıdan temin edilen mal veya hizmetler karşılığında meydana gelen devlet borçlarının, yükümlülük meydana geldiği anda gider olarak; kamu alacaklarının tahakkuk ettirildiği anda ise gelir olarak kaydedilmesi, devletin yükümlülük ve alacaklarıyla alakalı olan mali bilgilerinin doğru bir şekilde ve tam zamanında kaydedilmesi mümkün hale gelmiştir⁹³.

4.2.Devletin Tüm Mali Faaliyetlerinin Kayıt Altına Alınması

Nakit esaslı muhasebe sisteminin tamamıyla bütçeye odaklanmış olması, sadece bütçenin kavradığı işlemlerin muhasebeleştirilmesine ve bütçe kapsamı dışında kalan kamu faaliyetlerinin muhasebe içerisinde takip edilememesine neden olmakta bu da devletin mali durumu hakkında yeterli ve gerekli verilere sahip olmayı zorlaştırmaktaydı⁹⁴.

Genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerini içine alan yeni devlet muhasebesinin temel amaçları ise;

⁹³ Öz, A.E. s. 53.

⁹⁴ Erkan KARAARSLAN, *Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*, <https://dergiler.sgb.gov.tr/> (09.04.2017), s.8.

- ✓ Vergi verenlerin, devletin tüm mali bilgilerini muhasebeden açık ve doğru bir şekilde öğrenmelerine imkân vermek
- ✓ Mali bilgilerin, karar verme durumunda ki yöneticilere kullanmaları için zamanında, net ve ayrıntılı bir biçimde verilebilmesi
- ✓ Devlet hesaplarında saydamlığın oluşturulabilmesi
- ✓ Muhasebeden alınan raporların devletin faaliyet ve performansını gösterecek şekilde oluşturulması
- ✓ Devletin ve yönetsel birimlerin işlemlerini finanse edebilmek, sorumluluklarını yerine getirebilmek için yeteneğinin değerlendirilmesini sağlamak amacıyla gerekli bilgilerin oluşturulması
- ✓ Devletin ve yönetsel birimlerin işlemlerini ne şekilde finanse ettiği ve nakit ihtiyaçlarını nasıl karşıladıklarıyla ilgili gerekli bilgilerin elde edilmesi
- ✓ Devletin ve yönetsel birimlerin kendilerine verilen kaynakları bütçelerine uygun şekilde kullanıp kullanmadıklarının kontrol edilmesi, sayılabilir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, sisteminin bu sayılan amaçları gerçekleştirebilmesi için; bütçe odaklı devlet muhasebesinden, bütçe tarafından kavranamayan maddi ve maddi olmayan tüm varlıklarını ve devletin olası yükümlülüklerini kavrayacak ve muhasebeleştirebilecek bir muhasebe sistemini benimsemesi ile olanaklı olur. Bu durumda ise muhasebeden elde edilecek tüm raporlar, önceki sistemin tersine devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyecek tüm işlemlerin görülmesine olanak verecek şekilde düzenlenebilir⁹⁵.

4.3.Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması

Nakit esaslı devlet muhasebesinin en büyük eksiklerinden biri de maddi veya maddi olmayan herhangi bir duran varlık alımı söz konusu olduğunda, bu alım karşılığı yapılan ödemenin tamamının o dönem bütçesine gider olarak yazılmasıdır. Oysaki bir mali yıl içerisinde alınan bir araç veya alınan bir binanın sonraki yıllarda da kullanıldığını düşünürsek bu maddi veya maddi olmayan duran varlıkların kullanıldıkları yıllar itibariyle gider yazılması daha akılcı olacaktır.

⁹⁵ Gür Taflan, Ş. s. 35.

2004 yılı itibariyle kullanılmaya başlanan detaylı hesap planı ve muhasebe standartları bu eksiklikleri giderecek biçimde, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına imkân vermektedir. Böylece maddi duran varlıkları, üretilen mali tablolar kapsayarak amortisman ve yılsonlarında yeniden değerlendirme uygulamalarıyla olması gereken değerlerinde raporlanabilmektedir. Bu sayede maddi duran varlık alımı veya satımı söz konusu olduğunda, dönemsel olarak gelir-giderlerinin artış azalış gibi problemleri olmayacaktır⁹⁶.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi çalışmalarında, devlete ait olan bina, makine, arsa gibi varlıkların değerlemesiyle ilgili çeşitli sorunlar olabilir ancak bu çalışmalarla kamu kesiminin sahip olduğu varlıkların ayrıntısı bilinebilir⁹⁷.

4.4.Devlet Muhasebesinin Ödenek Ve Nakit Planlamasına Destek Sağlaması

Devletin mali işlemlerinin kayıt altına alındığı nakit esaslı devlet muhasebesinde, ödenek olmaması nedeniyle girişilen taahhütler ve borçlar kaydedilemediğinden, nakit ve ödenek dağılımı doğru bir şekilde planlanamaz⁹⁸. Ödenek yokluğu nedeniyle girişilen taahhütler ile devlet borçlarının muhasebe sistemi tarafından kaydedilebileceği ve bütçede var olan ödeneklerle ilişkinin kurulabileceği, bütçenin hazırlanmasına veya uygulanmasına destek sağlayabilecek bir borç ve taahhüt izleme sisteminin, nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde bulunmaması, gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara ait işler için yeterli ödenek konulmamasına neden olmakta ve ayrıca yatırımların getirisini düşüren bu sistem de, devlet sektörünün, hangi zaman dilimlerinde ne gibi yükümlülüklerle karşı karşıya kalacağını bilememesine, orta ve uzun vadeli planlar yapamamasına neden olmaktadır⁹⁹.

⁹⁶ Erkan KARAARSLAN, *Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş*, www.erkankaraarslan.org (09.04.2017), s.5.

⁹⁷ Öz, A.E. s. 55.

⁹⁸ TC Maliye Bakanlığı, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*, web.iyte.edu.tr/strateji/dosya/IYTE08-egitimcalismalari/TEMS0.ppt (02.04.2017), s.28.

⁹⁹ Karaarsalan, E. , *Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, s. 6.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile üç yeni hesap getirilmiş ve bu durumlara bir çözüm üretilmeye gayret edilmiştir. Bu hesaplardan ilki; bütçe kanunu ya da özel bir kanunla devlet adına yapılması öngörülen bir mal veya hizmet karşılığı olmakla birlikte, devlet tarafından gerçekleştiği halde ödeneği olamayan borçların izlenmesi için kullanılan “ Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” ; ikincisi ise, bütçe ödeneği olmakla birlikte yer ve zaman farklılığı gerekçesiyle ödenek temin edilemediği zamanlarda oluşan giderlerin, bütçe gideri biçiminde tahakkuk ettirilmesinden doğan borçların takip edildiği” Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı”; üçüncüsü ise, “Taahhütler Hesabı” dır. Bu hesap nazım hesaplar içerisinde yer alarak bu hesaplarla girişilen taahhütlerin muhasebe tarafından izlenmesine ve bütçedeki ödeneklerle ilişki kurulmasına imkân vermektedir¹⁰⁰.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin uygulanmaya konulmasının ardından, ödenek olmadığı için ödenemeyen devlet borçlarının ve girişilen taahhütlerin ait oldukları yıllarda muhasebe sistemi içerisinde kaydedilerek burada takip edilmesi imkânı oluşmuştur¹⁰¹.

Bu yeni uygulamayla birlikte, devlet sektörünün ne zaman ne gibi yükümlülüklerle karşı karşıya gelebileceği belirlenebilecek, uzun veya orta vadeli planlar muhasebeden sağlanan bilgilerle yapılabilecek, ayrıca bütçenin hazırlanmasına destek sağlamak amacıyla ödenek ve nakit planlaması ile bir borç ve taahhüt izleme sistemi oluşturulabilecektir¹⁰².

4.5.Devlet Borçlarının Mali Raporlarda Görülmesine İmkân Sağlaması

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin işleyişindeki aksaklıklar nedeniyle, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi sürecindeki rasyonelliğin kaybolmasına, kamu kesiminin borçlanma ihtiyaçlarının artmasına neden olarak iç ve dış borçlarımızın olabildiğince büyümesine ve kamuoyunun dikkatinin borç yönetimize çevrilmesine yol açmıştır. Devlet muhasebesi tarafından yapılan cetvel

¹⁰⁰ TC Maliye Bakanlığı, s. 29-30-31.

¹⁰¹ Altay, B. s.91.

¹⁰² Karaarslan, E. ,Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, s. 36.

raporlarda, devlete ait olan borç miktarları ile vade yapılarını doğru ve tam şekilde görmek imkânsızdır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmesinin ardından devletin tüm borçları, vade yapıları ve birçok detayları da dâhil olmak üzere devlet hesaplarında görülebilir hale gelmiştir¹⁰³.

4.6.Kesin Hesaba İlişkin Bilgilerin Muhasebeden Elde Edilmesi

Kesin hesap kanunu, devletin hesap vermede kullandığı en önemli araçtır. Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin, kesin hesap kanunu tasarısının hazırlanmasına katkısı ve yardımı olmasının yanı sıra birçok noktada yetersiz kalmasından dolayı muhasebe dışı çalışmalar yapılarak kesin hesaba ilişkin bilgiler elde edilebilir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişle birlikte, kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgilere; gerek tüm bütçe uygulamalarına ilişkin sonuçların finansal, fonksiyonel ve kurumsal ayrımının gösterildiği bütçe uygulama sonuçları hesabı yardımıyla gerekse taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgilerin yardımıyla muhasebeden ulaşılabilecektir¹⁰⁴.

4.7.Bütçe Muhasebesi Aracılığıyla Tüm Bütçeleştirme İşlemlerinin Muhasebe Tarafından Kavranması

Ödenek işlemlerinin takip ve muhasebeleştirilmesi işlemleri, ödenek hesaplarının belirlenen yardımcı hesapları yardımıyla kesin hesaplar çıkarılarak, merkez muhasebesi birimlerince yapılacaktır. Geçen yıldan devreden ödenekler, bütçe tarafından verilen ödenekler, bu ödeneklerden yapılan kesintiler, yıl içinde eklenmiş veya iptal edilmiş ödenekler, ödenek kalemleri arasında yapılan aktarmalar, yıl içinde yeni kaydedilmiş olan ödenekler, merkez dışı birimlerde kullanılmak üzere gönderilen veya kamu merkez birimlerinde kullanılacak ödeneklere ait işlemler öngörülen muhasebe sistemiyle belirlenecek, kamu idareleri tarafından merkez muhasebeye bildirilecek zorunlu olan muhasebe kayıtları gerçekleştirilecektir¹⁰⁵.

¹⁰³ Karaarslan, E. Gülser, H. Hastürk, M. s.121.

¹⁰⁴ Karaarslan, E. ,Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, s.13.

¹⁰⁵ Karaarslan, E. ,Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, s.40.

4.8.Vergi Harcamalarının Raporlanması

Vergi harcamaları, esasen vergiye tabi olması gerekirken birtakım sosyal ve ekonomik nedenlerden dolayı devletin vergi istisnaları ve benzeri uygulamalarla vazgeçtiği vergi geliri anlamına gelmektedir. Vergi harcamaları gelirin yeniden dağıtılması anlamına geldiğinden esasında bir devlet gideridir ve raporlanması sadece anket ve istatistiksel metotlarla gerçekleştirilebilir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişle birlikte, vergi harcamalarının raporlanmasına yönelik ilk çalışmalar yapılmış, giderler hesabının altına formüle edilen vergi harcamalarına, belirli dönemler itibariyle detaylı olarak raporlanabilme olanağı sağlanmıştır. Sadece vergiye konu olan ekonomik işlemlerin ölçülmesi, muafiyet ve istisnaların muhasebeleştirilmesi gibi vergi harcamaları, muhasebeleştirilecek, muhasebeye eklenmeyen küçük çiftçi ve esnaf muafiyetleri gibi vergi harcamaları yine muhasebe tarafından raporlanmayacaktır¹⁰⁶.

5. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN MALİ SAYDAMLİĞA VE HESAP VERME SORUMLULUĞUNA KATKISI

Hükümet yapısı ile işlevlerinin, kamu sektörünün hesapları ve mali hedeflerinin ve ayrıca mali politika planlarının kamuoyuna açıklanmasına imkân sağlayan mali saydamlık, devlet namına gerçekleştirilmekte olan her türlü işlemin, devlet hesabına yansımalarını sağlayarak işlemlerin anlaşılır bir şekilde kamuoyuna sunulmasına olanak sağlamaktadır. Bunların yanı sıra, bir ülkede mali saydamlıktan bahsedebilmek için; ülkenin tüm mali işlemleri hakkında kamuoyuna tüm bu işlemleri gösterebilecek açıklıkta bilgi verilmesi ve gerçekleşmesi olası olan mali riskler ile yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanarak yayınlanması gerekmektedir.

Kamunun, işlevlerini devam ettirebilmesi ve belirlenen amaçlarını gerçekleştirebilmesi için ihtiyaçları doğrultusunda harcamalar yapmalı ve bunların karşılığı olan kaynakları bulmalıdır. Harcamaların karşılığı olarak kullanılacak

¹⁰⁶ Gür Taflan, Ş. s. 40.

kaynakların, etkinliğini arttırılabilmesi ve ülke ekonomisinin gerçeği yansıtacak bir şekilde değerlendirilebilmesi için de en önemli koşul mali saydamlıktır¹⁰⁷.

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin mali saydamlığa sağlamış olduğu katkıları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- ✓ Genel yönetim kapsamında yer alan tüm kurumların, parasal işlemlerini benzer muhasebe ilke ve standartlara göre kaydedilmesini sağlamıştır.
- ✓ Hükümetin, gerçekleşmesi muhtemel olan yükümlülükleri ile yarı mali özellikte olan bütün faaliyetlerinin bu sistem ile kaydedilip raporlanabilmesinin yanı sıra borçlanma, nakit ya da mahsup olarak elde edilmiş olan kaynakların kullanımı da muhasebe tarafından izlenebilecektir.
- ✓ Mali olaylar, dönemsellik kavramı gereği ait oldukları dönemlere kaydedilecektir.
- ✓ Mali risklerin raporlanmasının yanı sıra merkezi hükümetin borçlarının ve varlıklarının yapısı da gösterilebilecek ayrıca standartları belirlenmiş bir bilanço çıkarılabilecektir.
- ✓ Kapsam içinde yer alan bütün kurumlara ait konsolide edilmiş raporların oluşturulması, devletin resminin tam olarak çıkarılabilmesi için ortak bir muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına katkı sağlayarak, hazırlanan aynı tip mali raporların, konsolide edilerek tüm kurumların faaliyetleri ile ilgili bilgi edinilmesi, karşılaştırılabilmesi, doğru değerlendirilerek bunlardan çıkarımlar yapılmasını sağlamaktadır¹⁰⁸.

Hesap verme sorumluluğu; yönetimin özünde bulunan ve kaynakları yöneten kişi ve örgütsel birimlerin temel yükümlülüğü olmakla birlikte, kamu yönetiminde olması gereken bir olgudur. Zira halkın demokratik yollarla kendisini yönetmesi için seçmiş olduğu vekil veya onların temsilcisi durumunda olan kişilerden, taraflarına verilen görevleri yerine getirip getirmediği ya da kamu kaynaklarının kullanımıyla

¹⁰⁷ Necip POLAT, Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetim Etkinliği, *Sayıştay dergisi*, Sayı 49, 2003, s.67-68.

¹⁰⁸ Yasemin HÜRÇAN, Emine KIZILTAŞ, Hakan YILMAZ, *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme*, İstanbul, Tesev Yayınları, 2000, s.8-9.

ilgili konular hakkında bilgi istemesi veya hesap sorması demokratik yönetimin özünde olan bir yetkidir¹⁰⁹ .

Faaliyetlerin gerçeğe uygun, güvenilir ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, kapsama dâhil olan kurumların, mali yıla ilişkin bütün mali işlemlerinin kaydedilmesi ve mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile temel muhasebe kavramlarına uygun olarak hazırlanıp, yönetim ile ilgisi olan diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarına uygun bir biçimde sunulması, devlet muhasebesinin temel amacı olduğuna göre tahakkuk esaslı devlet muhasebesi de bu amaçları gerçekleştirerek hesap verme sorumluluğunun daha etkin olarak çalışmasına katkı sağlar.

Kaynak kullanımını gerektiren işlemlerin, kaydedilmesi ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasını sağlayan devlet muhasebesi, bu işlemlere temel teşkil ettiği süre boyunca muhasebe sisteminin gereklerini yerine getirerek, kaynak yönetiminde yer alanların hesap verebilmesine olanak sağlayacaktır.

Hesap verme yükümlülüğü ile mali saydamlık, karşılıklı etkileşim içinde olmakla birlikte kamu yönetiminde de şeffaflığı sağlayabilmek adına, iyi işleyen ve etkin bir hesap verebilme sürecine de gerek duyulmaktadır¹¹⁰.

6. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Mali anayasa olarak kabul edilen 1050 sayılı muhasebe-i umumiye kanunu, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrolü kanunu ile yürürlükten kaldırılmış. Ancak 5018 sayılı kanun öncesinde, genel yönetim kapsamında yer alan kurumlarda herhangi bir muhasebe sisteminden bahsedilemeyeceği gibi bu kurumlarda uygulama birliği de bulunmamaktaydı. Aşağıda görüleceği üzere muhasebe kayıt sistemlerinde bir karmaşa ve sistemsizlik söz konusu;

- ✓ 5018 sayılı kanun öncesinde kamuda;

¹⁰⁹ Muhammet KIRILMAZ, Filiz ATAK, Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık Ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları, *Kamu Denetçiliği Kurumu Ombudsman Akademi Dergisi*, Sayı.3, Temmuz- Aralık, 2015, s. 189-127.

¹¹⁰ Gür Taflan, Ş. s. 42.

- ✓ Genel ve Katma Bütçe; Uyarlanmış Tahakkuk Esası
- ✓ Döner Sermayeler; Tahakkuk Esası
- ✓ Fonlar; Nakit ve Tahakkuk Esası
- ✓ Özel/Özerk Bütçeli İdareler; Uyarlanmış Nakit- Tahakkuk Esası ve Tahakkuk Esası
- ✓ Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar; Uyarlanmış Tahakkuk Esası ve Tahakkuk Esası
- ✓ Sosyal Güvenlik Kurumları; Tahakkuk Esası
- ✓ Yerel Yönetimler; Nakit Esası, Tahakkuk Esası ve Uyarlanmış Tahakkuk Esası uygulamalı kullanılmaktaydı.

5018 sayılı kanunu, genel yönetim kapsamında bulunan bütün kurumları, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumu şeklinde tanımlamış ve karmaşıklığı sona erdirmiştir¹¹¹.

Bunların yanı sıra, 5018 sayılı kanun öncesinde devlet muhasebesine karşı birtakım eleştiriler olmuştur. Bu eleştiriler ise;

- ✓ Kamuda muhasebe birliği olmamakla birlikte kapsamı dardır.
- ✓ Kayıt esası açısından bir karmaşa söz konusu ve sıklıkla nakit esası kullanılmaktadır.
- ✓ Maddi duran varlıklar ile devlet faaliyetlerinin bir kısmı kapsam dışında tutulduğundan raporlanmamaktaydı.
- ✓ Hesaplar gerekli ayrıntıya sahip değildir.
- ✓ Hesaplar sınıflara ayrılmamıştır.
- ✓ Muhasebe kavramları ve uygulamalar arasında uyumsuzluk vardı.
- ✓ Nakit ve ödenek planlaması için sağlıklı veriler elde edilememektedir.
- ✓ Muhasebe kayıtları devlet borçlarını tam olarak yansıtmamakta
- ✓ “Kesin hesap kanunu tasarıları” muhasebe bilgilerinden elde edilmemekte

¹¹¹ Düriye TOPRAK, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2008, Sayı.2, s.313-333

- ✓ Devlet muhasebesi, uluslararası standartlara uygun mali tabloları oluşturabilmek için sağlam bir veri tabanı sunamamaktadır¹¹².

Tüm bu eleştirilere karşılık olarak ise 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrolü kanunun amacı; kalkınma planları ve programlarında yer alan, politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak elde edilip, kullanılması sağlamak, hesap verilebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini; bütçelerin hazırlanmasını, uygulanmasını, mali işlemlerin hepsinin muhasebeleştirilerek raporlanmasını ve mali kontrolünü sağlamaktır. Ayrıca kanunda yeni muhasebe sistemi ile uygulama esaslarıyla ilgili hükümler bulunmaktadır¹¹³.

Genel yönetim kapsamında yer alan bütün kurumlarda uygulanacak, muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planıyla düzenlenecek olan raporların tür, şekil ve sürelerinin uluslararası standartlara uygun olacak şekilde, ilgili idarelerinde görüşleri alınarak, Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ile diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin de katılımlarıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirlenip, Maliye Bakanlığının önerisiyle, bakanlar kurulunun kararı ile yürürlüğe gireceği hükmü, kanunun 49. Maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca kurulun çalışma, usul ve yapısının nasıl olacağı maliye bakanlığının çıkaracağı yönetmelikle düzenlenecektir.

“Bir ekonomik değer yaratıldığında, mübadeleye konu edildiğinde, başka bir biçime dönüştüğünde, el değiştirdiğinde ya da yok olduğunda muhasebeleştirilip, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve kaydının belgelere dayanması şarttır.” Şeklindeki hüküm kanunun 50’inci maddesinin birinci cümlesi olup, mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedileceği ve devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca belge düzeninde bir disiplin olması için standart sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Hazine müsteşarlığının uygun görüşünü almak kaydıyla, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, kamu borç yönetimine ilişkin olan mali işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve

¹¹²Erkan KARAARSLAN, Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı, www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/33.2.pdf (13.02.2018), s.7.

¹¹³ 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Madde-1

muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin tür ve şekilleri maliye bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır

Kanunun 51'inci maddesinde dönemselliğe işaret edilmiş, muhasebe döneminin mali yıl olduğu ve de mali yılın mali bir yıl olduğu, devlet muhasebesinin bu mali yıl içinde tutulup, raporlanacağı belirtilmiştir. “Bütçe gelirleri tahsil edildiğinde, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilecektir.” Hükümü nakit esaslı bir bütçe uygulamasını işaret edilmiştir. Devlet muhasebesinde, tahakkuk esasında muhasebe kayıtlarının ve nakit esasında ise bütçe uygulama sonuçlarını verecek biçimde tutulması gerekmektedir¹¹⁴.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrolü kanununun da yer alan hükümler bir arada değerlendirildiğinde ise genel yönetim muhasebe sisteminin şu hususları taşıması gerekmektedir.

- ✓ Kamu iktisadi teşebbüsler dışında kalan tüm kamu idarelerinin mali işlerini kapsaması
- ✓ Mali kontrol aracı olarak kullanılabilmesi yani her türlü kamu kaynağını elde edebilme ve kullanmada yetkisi olanların kontrol edilmelerini ve hesap vermelerini hale getirmesi
- ✓ Yöneticilerin ihtiyaçları için üretilecek bilgiler yeterli detaya sahip olması
- ✓ Kesin hesabın çıkarılabilmesi ve mali raporların düzenlenebilmesi için gerekli olan kontrol, hesap verme ve karar süreçlerinin etkili bir şekilde çalışmasını sağlayacak biçimde olması
- ✓ Bütçe gelir ve giderlerinin nakit esasına, bütün mali işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kaydedilebilmesi yani tahakkuk ile nakit esasına göre kayıtların yapılabilmesine uygun olması
- ✓ Devlet muhasebesi, raporlama standartlarının kapsama dahil olan bütün kamu kurumlarında uluslar arası standartlara da uygun olacak bir ortak uygulamaya dayanması
- ✓ Bütçe ve mali muhasebesinin tüm işlerini kaydederek raporlaması

¹¹⁴ Abdurrahman ÜÇBAŞ, 5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri, *Mali Kılavuz Dergisi*, 2004, Sayı 25 (Temmuz-Eylül), s. 40.

- ✓ Uluslararası standartlara uygun olacak şekilde ilgili idarelerinde görüşü alınarak ilgisi olan kuruluş temsilcilerinin de katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından, çerçeve planı ile düzenlenecek olan raporların şekil, tür ve sürelerinin belirlenmesi ve maliye bakanlığının önerisi üzerine bakanlar kurulu kararıyla yürürlüğe girmesi
- ✓ Yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından; mizandan başlanılarak, mali raporlar ile bunlardan üretilecek istatistiklerin uluslararası standartlara uygun olarak, güvenilirlik, bütünlük, yöntemsel geçerlilik ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; muhasebe kayıtlarındaki verilere de dayanılarak istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması¹¹⁵.

Kanunun 61. Maddesine göre, hazine müsteşarlığı hariç genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini maliye bakanlığı, yerel yönetimler dâhil olmak üzere diğer kurumlarda kendilerini yönetecektir. Yerel yönetimleri de içine alarak, bütün genel yönetim birimlerinin konsolide edilmiş istatistiklerinin hazırlanabilmesi, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunun getirdiği yeniliklerden birisidir. Bu kanun uygulamaya girmeden önce Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve Devlet İstatistik Kurumu çeşitli raporlar hazırlamakta ve aynı konuda hazırlanmış olan raporlarda farklılık göstermekteydi. Bu neden doğrultusunda kanunun 53. Maddesinde, Maliye Bakanlığı tarafından, genel yönetim kapsamındaki bütün kamu idarelerinin mali istatistiklerinin derlenip, üçer aylık dönemler itibariyle yayımlanacağı hüküm altına alınmaktadır. Bunun yanı sıra merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin de konsolide edilmiş mali istatistikleri, mali bakanlığı tarafından derlenerek, aylık dönemler itibariyle yayımlanacaktır. Kanunun 54. Maddesinde dış denetim organı olan Sayıştay, Maliye Bakanlığının hazırlamış olduğu bir yıla ait devlet mali istatistiklerinin, izleyen yılın mart ayı içinde hazırlanması, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirtilen standartlara uygun olup olmadığını denetleyerek, maliye bakanlığının yayımlamış olduğu mali istatistiklerin doğruluğuna olan güveni pekiştirmektedir¹¹⁶.

¹¹⁵ Yasemin TAŞĞIN, *Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, 2010, s.29

¹¹⁶ Karaarslan, E. , *Devlet Muhasebesi Olgusu*, s.70.

Türkiye’de devlet muhasebe sistemimiz, istediği verileri 2004 yılında, genel bütçeye dâhil dairelerin ve katma dairelerin tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçmesi ve 5018 sayılı kanun ve kanunda bağlı olarak çıkarılan muhasebe yönetmelikleri ile elde etmeye başlamıştır. Genel muhasebe yönetmeliği ile kamu idarelerinde çerçeve hesap planı belirlenerek, muhasebe kayıtlarında olması gereken standartlar belirlenmiş, hesaplardaki dağınıklık kaldırılmış, yönetmelikle düzenlenmesi gereken tablolar hüküm altına alınmıştır. Tutulan muhasebe kayıtlarından üretilen mali tablolar, tekdüzen hesap planı ile konsolide edilerek kamu ve kurumların tümüne yönelik mali istatistikler üretilebilmektedir. Bu sayede muhasebe sisteminden, her düzeyde ilgilinin ihtiyaçlarına uygun bilgiler üretilebilmekte ve kamu kaynaklarını yönetenlerin kontrolü ve hesap vermeleri sağlanabilmektedir¹¹⁷.

7.DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİNDE MUHASEBELEŞTİRİLME BELGELERİ

Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde devlet muhasebesi “ödeme emri belgesi” ve “muhasebe işlem fişi” kullanılmaktadır. “Ödeme emri belgesi” bütçeden nakit veya mahsup olarak yapılan harcamalara ilişkin işlemlerde; “Muhasebe İşlem Fişi” ise diğer işlemlerde kullanılmaktadır.

Muhasebe işlem fişinde iki nüsha düzenlenerek, bir nüsha işlemin dayanağını oluşturan belgelerle birlikte Sayıştay a gönderilir, diğer nüsha ise muhasebe birimince saklanır.

Ödeme emri belgesinde ise harcamayı yapan birim tarafından iki nüsha hazırlanır ve merkezi yönetim harcama belgeleri yönetmeliğinde sayılan belgelerle birlikte muhasebe birimine verilir. Nüshanın bir tanesi ve ekinde yer alan belgeler Sayıştay’ a gönderilirken diğer nüshası muhasebe biriminde saklanır¹¹⁸.

¹¹⁷ Gür Taflan, Ş. s.47

¹¹⁸ Sermeçeli, M. s.47.

ÖDEME EMRİ BELGESİ

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

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

Ödeme Emri Belgesi No.	Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı		Vergi İndirimi Toplamı		Kesinti Toplamı		Ödenmesi Gereken		Çek / Gönderme Emri No.
	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	
TETKİK EDEN									
Memur	Şef		Muhasebe Yetkilisi Yrd.		AÇIKLAMALAR VE EKLER				
ÖDEMELERE ESAS BELGENİN									
Türü	Tarhi	No.su		Tutar					
				YTL	YKr				
..... / / 20					Uygundur / / 20		Ödeyiniz / Mahsup Ediniz / / 20		
					Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı		Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı		

..... / / 20

Düzenleyen *
Adı, Soyadı

Yalnız : aldım.

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

M.Y.M.Y. Ömek:1/A

Şekil 2: Ödeme Emri Belgesi Kaynak: www.muhasabat.gov.tr

8. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE KULLANILACAK DEFTERLER VE DÜZENLENMESİ GEREKEN RAPORLAR

Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde

- ✓ Yevmiye defteri
- ✓ Büyük defter
- ✓ Kasa defteri
- ✓ Yardımcı hesap defterleri kullanılmaktadır

Yevmiye defteri; Kaydedilmesi gerekli olan işlemlerin, tarih sırası ve numarasıyla maddeler şeklinde kaydedildiği defterdir. Yevmiye defterine, açılış kaydının yapılmasının ardından yapılan parasal işlemler, tarih sırasına göre muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.

Büyük defter; Yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin sınıflara ayrılarak ilgili hesaplarda toplandığı defterdir. Yevmiye defterine tarih ve sıra numarasıyla kaydedilen işlemler, aynı tarih ve sıra numarasına göre her bir hesap için açılmış büyük defterdeki sayfalara kaydedilmektedir.

Kasa defteri; Büyük defterdeki bilgilerle ilave olarak günlük kasa sayımıyla ilgili bilgilere, veznedar ile muhasebe yetkilisi tarafından yapılan açıklamalar kaydedilmektedir.

Yardımcı hesap defteri; Hesap planında yer alan hesaplara ilişkin bilgilerin ayrıntılı olarak gösterilmesi için tutulan defterlerdir¹¹⁹.

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sistemine geçişle birlikte hesap planı kayıt esası, yevmiye ve defterlere kayıt sistemi değiştirilmiştir. Daha önceki uygulamada her bir hesap için açılan yapraklara işlemler kaydedilip, bunlar aylık olarak birleştirilmekte buna ise yevmiye defteri denmektedir. Bunun yanı sıra büyük defter kaydı tutulmaktaydı. Yeni sistemde ise işlemler, tarih ve sıra numarasına göre maddeler halinde yevmiye defterine kaydedilmesinin ardından büyük ve yardımcı hesap defterlerine işlenmektedir.

¹¹⁹ *Muhasebe finansman yevmiye defteri*, Tc Milli Eğitim Bakanlığı, Megep Yayınları, Ankara 2008, s.3-20.

Genel yönetim muhasebe yönetmeliğince hazırlanması gereken raporlar ise şunlardır;

- ✓ Mizan cetveli
- ✓ Bilanço
- ✓ Faaliyet sonuçları tablosu
- ✓ Bütçe uygulama sonuçları tablosu
- ✓ Nakit akım tablosu
- ✓ Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu
- ✓ İç borç değişim tablosu
- ✓ Dış borç değişim tablosu
- ✓ Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu
- ✓ Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ✓ Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- ✓ Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- ✓ Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ✓ Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ✓ Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- ✓ Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- ✓ Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ✓ Bütçe giderleri ve ödenekleri tablosu

Kapsama dâhil olan tüm idareler belirtilen raporları her muhasebe ve raporlama döneminde hazırlamak durumundadır.

9. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE HESAP PLANI

Devlet muhasebe sistemine, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçmeden önce birtakım eleştiriler yöneltilmekte ve bunlar ise; kodlama sisteminin olmamasından dolayı mali işlemlerin konsolide edilmemesi ve yönetim için anlamlı ve yeterli sonuçların elde edilememesi şeklindeydi. Bu eleştiriler ve genel yönetim kapsamında yer alan bütün idarelerde bütçe işlemlerinin nakit olması zorunluluğu nedeni ile tüm mali işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre

kaydedilmesi gerekliliği ve bu idarelerde bütçe hazırlanması zorunluluğu çerçeve hesap planı oluşturulması gerekliliğini zorunlu kılmıřtır¹²⁰.

Hesap planlarının sınıflandırılması;

A Ana hesap grubu

AA Hesap Grubu

AAA Hesap (Büyük Defter Hesabı)

AAA. AA Birinci Düzey Yardımcı Hesap

AAA. AA. AA İkinci Düzey Yardımcı Hesap

AAA. AA. AA. AA Üçüncü Düzey Yardımcı Hesap

AAA. AA. AA. AA. AA Dördüncü Düzey Yardımcı Hesap, řeklindeđir¹²¹.

Çerçeve hesap planı; faaliyet hesapları, nazım hesapları, bütçe ve bilanço hesapları olarak ana bölümlere ayrılmaktadır. 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana bölüm, bilanço hesaplarından, 6 numaralı ana hesap grubu, faaliyet hesaplarından, 8 numaralı ana hesap grubu, bütçe hesaplarından, 9 numaralı ana hesap grubu ise, nazım hesaplardan oluşmaktadır. Yönetmelikteki muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kamu kurumlarının maliyet ve yönetim muhasebesi ihtiyaçları için ise 7 numaralı ana hesap grubu kullanılmaktadır. Ana hesap grupları ise şu şekilde isimlendirilir;

1) Dönen Varlıklar

2) Duran Varlıklar

3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5) Öz Kaynaklar

¹²⁰ Gür Taflan, ř. s.54-55

¹²¹ Adnan Yüksel KILIÇOĞLU, *Yerel Yönetimlerde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları*, YYAEM Yayınları, Yayın No:24, Ankara 2007, s.13.

- 6) Faaliyet Hesapları
- 7) Maliyet Hesapları
- 8) Bütçe Hesapları
- 9) Nazım Hesapları

Bilanço hesapları; ana hesap grupları 1 ve 5 numaralı olan gruplarından oluşmakta bunlar ise kendi içerisinde aşağıda gösterilmiş olan şekilde hesap gruplarına ayrılarak, her bir ana hesap grubuna ait işlemler ise ilgili hesap grubu içinde açılacak bilanço hesaplarına kaydedilmektedir¹²².

Çerçeve hesap planı ise aşağıdaki gibi ana hesap grubu, hesap grubu ile hesaplardan oluşmaktadır.

Aktif Hesaplar

1 Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdinde ki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

¹²² Asker, A. s.145.

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar/Alıcılar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

128 Şüpheli Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

13 Kurum Alacakları

130 Dış Borcun İkrarından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

135 Personelden Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı
152 Mamuller Hesabı
153 Ticari Mallar Hesabı
157 Diğer Stoklar Hesabı
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

16 Ön Ödemeler

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

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

- 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

- 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı
191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı
194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı
197 Sayım Noksanları Hesabı

196 Personel Avansları

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2 Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar /Alıcılar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

226 Verilen Depozito Ve Teminatlat

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
254 Taşıtlar Hesabı
255 Demirbaşlar Hesabı
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

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

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

- 271 Arama Giderleri Hesabı
277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı
278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

- 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

300 Banka Kredileri Hesabı

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

335 Personele Borçlar

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5 Öz Kaynaklar

60 Brüt Satışlar

600 Yurt İçi Satışlar

601 Yurt Dışı Satışlar

602 Diğer Gelirler

61 Satış İndirimleri(-)

610 Satıştan İadeler(-)

611 Satış İndirimleri(-)

612 Diğer İndirimler(-)

62 Satışların Maliyeti(-)

620 Satılan Mamuller Maliyeti(-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)

622 Satılan Hizmet Maliyeti(-)

623 Diğer Satışların Maliyeti(-)

63 Faaliyet Giderleri(-)

630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri(-)

631 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)

632 Genel Yönetim Giderleri(-)

64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kârlar

640 İştiraklerden Temettü Gelirleri

641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

642 Faiz Gelirleri

643 Komisyon Gelirleri

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar

645 Menkul Kıymet Satış Kârları

646 Kambiyo Kârları

647 Reeskont Faiz Gelirleri

648 Enflasyon Düzeltme Kârları

649 Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar

65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar(-)

653 Komisyon Giderleri(-)

654 Karşılık Giderleri(-)

655 Menkul Kıymet Satış Zararları(-)

656 Kambiyo Zararları(-)

657 Reeskont Faiz Giderleri(-)

658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)

659 Diğer Olağan Gider Ve Zararlar(-)

66 Finansman Giderleri(-)

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

67 Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar

671 Önceki Dönem Gelir Ve Kârları

679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar

68 Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)

680 Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları(-)

681 Önceki Dönem Gider Ve Zararları(-)

689 Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)

69 Dönem Net Kârı Veya Zararı

690 Dönem Kârı Veya Zararı

691 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)

692 Dönem Net Kârı Veya Zararı

697 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Enflasyon Düzeltme Hesabı

698. Enflasyon Düzeltme Hesabı

7 Maliyet Hesapları (7/A Seçeneği)

70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

71 Direkt İlk madde Ve Malzeme Giderleri

710 Direkt İlk madde Ve Malzeme Giderleri

711 Direkt İlk madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712 Direkt İlk madde Ve Malzeme Fiyat Farkı

713 Direkt İlk madde Ve Malzeme Miktar Farkı

72 Direkt İşçilik Giderleri

720 Direkt İşçilik Giderleri

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

73 Genel Üretim Giderleri

730 Genel Üretim Giderleri

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları

733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları

734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

74 Hizmet Üretim Maliyeti

740 Hizmet Üretim Maliyeti

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

75 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

751 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları

76 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

760 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

761 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

762 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

77 Genel Yönetim Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772 Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

78 Finansman Giderleri

780 Finansman Giderleri

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

782 Finansman Giderleri Fark Hesabı

79 Gider Çeşitleri (7/B Seçeneği)

790 İlk madde Ve Malzeme Giderleri

791 İşçi Ücret Ve Giderleri

- 792 Memur Ücret Ve Giderleri
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
794 Çeşitli Giderler
795 Vergi, Resim Ve Harçlar
796 Amortismanlar Ve Tükenme Payları
797 Finansman Giderleri
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
799 Üretim Maliyet Hesabı

8 Bütçe Hesapları

9 Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

- 900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı
902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı
903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı
904 Ödenekler Hesabı
905 Ödenekli Giderler Hesabı
906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

- 910 Teminat Mektupları Hesabı
911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı
913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garanti Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı¹²³.

Bakanlığın ihtiyaç olduğunda, yeni hesap açma, hesap ad ile kodlarını belirleme yetkisi vardır. Maliye bakanlığının uygun görüşü üzerine, genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinin hesap planları ile detaylı hesap planları ilgili kamu idarelerince; özel bütçe kapsamında yer alan idareler ile denetleyici ve düzenleyici kurumların hesap planları ve detaylı hesap planları ilgili kamu idarelerince; merkezi yönetim kapsamı dışında kalan bütün kurumların uygulayacakları hesap planları ise yönetmeliğin hükümlerine uygun olacak şekilde hazırlanmaktadır¹²⁴.

10. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebe ilke ve kurallarının temelini oluşturan kavramlar şunlardır.

- 1. Süreklilik;** Bütün kamu kurumlarının faaliyetleri, zaman sınırlanması olmaksızın sürdürülür.
- 2. Dönemsellik;** İşletmenin sınırsız olarak kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere ayrılıp, bu dönemlerin faaliyet sonuçlarının birbirinden bağımsız olarak değerlendirilip raporlanmasıdır.
- 3. Parayla ölçülme;** Parayla ifade edilebilen ekonomik işlemlerin, muhasebe kayıtlarının ortak para birimiyle yapılmasıdır.
- 4. Maliyet esası;** Hizmet gerçekleştirilirken ya da varlık alımı yapılırken, devletin muhasebeleştirme işlemini maliyet bedelini esas alarak yapmasıdır.

¹²³ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/C-HESAP-PLANIACIKLAMALARI--4009> (15.01.2018)

¹²⁴ Ural, O. s.94.

5. **Belgelendirme;** Muhasebe kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve gerçeği yansıtan belgelere dayanması
6. **Tutarlılık;** Dönemler arasında uygulanan muhasebe politikalarının, değiştirilmeden uygulanmasını yani birbirine benzeyen işlem ve olayların aynı kayıt düzeniyle muhasebe sistemine kaydedilmesi ve kayıtlar sonucu ortaya çıkan mali raporların şekil ve içerik yönünden de tek bir sistemde hazırlanmasıdır.
7. **Tam açıklama;** Mali tabloların, bunlardan yaralanacak olan kişi ve kurumların anlayacağı şekilde açık, anlaşılır ve yeterli bir şekilde olmasıdır.
8. **Önemlilik;** Bir mali olayın veya hesap kaleminin nispi değer ve ağırlığının mali tablolarda yer alabilecek önemde olması zorunludur.
9. **İhtiyatlılık;** Genel muhasebe yönetmeliğinde, muhasebe uygulamalarında olası risklere ve olaylara karşı belirtilen karşılıkların ayrılmasıdır¹²⁵.

11.DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ İLKELERİ

11.1.Faaliyet Sonuçları İlkesi

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği faaliyet sonuçları ilkesini şu şekilde belirtmiştir.

- 1- Kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir gider işlemleri; bütçeyle alakalı olsun ya da olmasın genel kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri gereğince, tahakkuk etmiş her tür gelir gider kaydına mahsus olmak üzere tahakkuk esasına göre ilgili gelir gider hesaplarında takip edilir.
- 2- Gelir ve giderler, gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş olarak veya gerçekleşmiş gelir giderler gerçek tutarlarından farklı gösterilemeyeceği gibi dönem başında ve sonunda hesap kesim işlemleri yapılarak belirli bir dönemin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını görebiliriz.
- 3- Diğer duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar ile maddi ve maddi olmayan varlıklar için tükenme payı ve amortisman ayrılır.

¹²⁵ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,
<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003> (13.02.2018).

- 4- Olağanüstü ve arazi özelliğe sahip olan gelir ve giderler, normal faaliyet sonuçlarından ayrı gösterilerek meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilir.
- 5- Dönem sonuçlarının belirlenmesi ile ilgili olarak uygulanan maliyet yöntemi ve değerlendirme esaslarında herhangi bir değişiklik yapılırsa bu değişikliklerin neden oldukları sonuçlar açık bir şekilde belirtilmelidir.
- 6- Tahsil edilme durumu şüpheli biçime gelmiş alacaklarımız için hesaplanmış olan karşılıklar, ihtiyatlılık ilkesi gereğince gider kaydedilerek muhasebeleştirilir.
- 7- Faaliyet tablosuna; bilanço tarihinde var olmasına karşın sonucu belirsiz, bir veya birkaç olaya bağlı olarak oluşabilecek durumları ifade eden, gerçeğe yakın tahmin veya hesap edilmiş muhtemel olaylar ve yükümlülüklerden kaynaklanan giderler tahakkuk ettirilerek yansıtılır. Gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile şarta bağlı gelirler için hiçbir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda gösterilir¹²⁶.

11.2.Bütçe Uygulama Sonuçları İlkesi

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği bütçe uygulama sonuçları ilkesini şu şekilde belirtmiştir.

- 1- Kamu kurumlarına ait bütçe gelir ve gider hesapları, yıllık bütçe düzenlenmesi ile diğer mevzuatta bütçe gelir gideri olarak tanımlanmış, kesin hesabın çıkarılabilmesine temel teşkil edecek işlemlerin kaydına özeldir.
- 2- Kamu kurumlarına ait işlemlerin, nakit esasına göre raporlanmasında ve kayıtlanmasında bütçe gelir gider hesaplarına kaydedilen tutarların ilgili oldukları bilanço ve faaliyet hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde yansıtma hesapları kullanılmaktadır¹²⁷.

¹²⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 25.12.2014 Tarihli 29214 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.muhasibat.gov.tr/content/muhasebe-mevzuati-ve-uygulamaları> (16.02.2018), Madde-6

¹²⁷ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.7

11.3.Bilanço İlkeleri

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği bilanço ilkelerini şu şekilde belirtmiştir.

- 1- Kamu idaresinin tasarrufunda bulunan kaynaklar ve bunların kullanımı sonucu oluşan varlıkların kayıtlarının yapılıp, mali tabloların hazırlanarak raporlanması yolu ile ilgili kişilerin yaralanacağı, kamu kurumunun mali durumunu gerçeğe uygun ve saydam olarak yansıtmak bilanço ilkelerinin amacıdır.
- 2- Genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde belirtilen şekil ve esaslara göre kapsama dâhil olan kamu idareleri, bilançolarını hazırlayarak sunarlar. Hazırlanan bilanço, hesap tipinde oluşturulur yani bilançonun sağ tarafı yabancı kaynak ve öz kaynakları, sol tarafı ise varlıkları göstermektedir.
- 3- Bilanço da varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar, gayrisafi değerleri ile gösterilmektedir. Bu ilke bilançonun net değer esasına göre oluşturulmasına bir engel oluşturmaz ancak net değer bilanço düzenlemesinin bir zorunluluğu olarak ilgili hesapların altında indirim kalemlerinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir.
- 4- Bilanço ilkeleri; varlık, öz kaynaklar ve yabancı kaynaklar olarak incelenecektir¹²⁸.

11.4.Varlıklara İlişkin İlkeler

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği varlıklara ilişkin ilkeleri şu şekilde belirtmiştir.

- 1- Varlıklar likidite durumlarına göre, duran ve dönen varlıklar olarak ikiye ayrılmakta; dönen varlıklar ana hesap grubu, menkul kıymet ve varlıklar, hazır değerler, kurum alacakları, faaliyet alacakları, diğer alacaklar, ön ödemeler, stoklar, gelecek aylara ait gelir ve gider tahakkukları, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile diğer dönen varlıklar hesap

¹²⁸ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.8

gruplarına; duran varlıklar ise, faaliyet alacakları, menkul kıymet ve varlıklar, kurum alacakları, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, mali duran varlıklar, gelecek yıllara ait gelir ve gider tahakkukları, özel tükenmeye tabi varlıklar ile diğer duran varlık hesap gruplarına ayrılmaktadır.

- 2- Bilançoda dönen varlıklar grubunda; kamu kurumlarının bir yıl içinde paraya dönüştürebileceği veya kullanarak tüketebileceği alacak ve varlıkları gösterilir.
- 3- Bilançoda duran varlıklar grubunda; kamu idarelerinin bir yıl içinde paraya dönüştürmeyi öngörmediği, vadesi bir yılı aşan alacaklar ile bir faaliyet döneminden daha uzun dönemde yaralanacağı varlıklar gösterilir.
- 4- Varlıkların, bilanço tarihinde gerçeğe uygun olan değerleriyle belirtilebilmesi için varlıklardaki değer düşüşlerinin gösterilerek karşılıklarının ayrılması, yönetmelikte belirtilmiştir. Ayrıca dönen varlık hesap grubunda bulunan stoklar, alacaklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemlerle ilişkin yapılacak olan değerlendirmeler neticesinde bunlar içinde gerekli durumlar için karşılık ayrılacaktır.
- 5- Bilançoda duran varlık hesabı grubu içinde bulunan, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer duran varlıkların maliyetlerinin faydalanılan dönemlere dağıtılması amacı için her dönem için ayrılmış olan amortismanlara ait birikmiş tutarlar bilançoda gösterilir.
- 6- Duran varlık hesap grubunda yer alan, özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetlerinin, ait oldukları dönemlere yüklenilmesi amacı ile her dönem için ayrılmış olan tükenme paylarının birikmiş olan tutarları bilançoda gösterilir.
- 7- Yönetmeliğin ilgili hükümleri gereğince, parasal olmayan varlıkların raporlama tarihinde gerçek değerleri ile gösterilmesi için enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca yabancı para türünden takip edilen ve varlık hesaplarında kayıtlı olan varlıklar, dönem sonu bilanço gününde değerlemeye tabi tutulur.

- 8- Cari dönemde tahakkuk etmiş fakat tahsili gelecek dönemlerde yapılacak gelirler ile gelecek dönemlere ait ama ödemesi önceden yapılan giderler muhasebeleştirilerek bilançoda belirtilir. Ayrıca varlıklar arasında bulunan alacaklarımıza yönelik tahakkuk etmiş olan faiz alacaklarının, tahsil zamanı gelmediği zaman bu alacaklarımız ilgili hesaplarda açıkça gösterilir.
- 9- Net olarak hesaplanamayan alacaklarımızın tutarlarına ilişkin herhangi bir kayıt işlemi yapılmaz, sadece bilanço dipnot ve eklerinde açıkça gösterilir.
- 10- Varlıklar içinde, mal ve hizmetler karşılığı olarak verilen teminat veya depozito tutarları gösterilir.
- 11- Kamu idarelerinin; satmak, tüketim ya da üretimde kullanmak için edindiği yarı mamul ya da mamul, ilk madde malzeme, hurda, ticari mal ve hurda gibi stokları stok hesaplarında izleyebilmek için bu stokları maliyet bedelleriyle dönen varlıklar içinde yer alan ilgili hesaplara kaydedilerek raporlar stok hesaplarından bunlardan yapılan tüketimler, satışlar ya da kullanımlar düşüldükten sonra ilgili varlık ya da gider hesaplarına karşılıkları kaydedilmektedir¹²⁹.

11.5.Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği yabancı kaynaklara ilişkin ilkeleri şu şekilde belirtmiştir.

- 1- Yabancı kaynaklar, vadelerine göre kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak ana hesap gruplarına ayrılarak; uzun vadeli yabancı kaynak ana hesap grubu, uzun vadeli dış mali borçlar, uzun vadeli iç mali borçlar, diğer borçlar, faaliyet borçları, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelir gider tahakkukları ile diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına; kısa vadeli yabancı kaynak ana hesap grubu ise, kısa vadeli dış mali borçlar ve iç mali borçlar, faaliyet borçları, yıllara

¹²⁹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.9

yaygın inşaat ve onarım hak edişleri, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, diğer yükümlülükler, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılmaktadır.

- 2- Bilançoda ki kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubunda, kamu idaresinin vadesi bir yıl veya faaliyet dönemi ile sınırlı olan yükümlülükleri gösterilir.
- 3- Bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubunda, kamu idaresinin bir yılı aşan yükümlülükleri gösterilirken, dönem sonu bilanço gününde yükümlülüklerden bir yılın altına inen olursa kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- 4- Bilançoda, gelecek dönemlere ait olan ancak daha önceden tahsil edilmiş olan gelirler ve cari dönem içinde tahakkuk etmiş ancak gelecek dönemlerde ödemesi yapılacak olan giderler tahakkuk tarihinde muhasebeleştirilerek gösterilir. Ayrıca yabancı kaynaklar arasında yer alan borçlarla ilgili meydana gelen faiz tahakkuklarının ödeme zamanı geldiği zaman bunlar faiz borçları ile ilgili hesaplarda gösterilir.
- 5- Yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olan ve yabancı para türünden takip edilip ödemesi yapılan tutarlar ile değerlemeye tabi tutulan ve dönem sonu kayıtlı olan tutarları, bilanço gününde bu hesaplarda raporlama tarihindeki değerleri ile mali tablolarda gösterilir.
- 6- Yabancı kaynaklar içinde, mal ve hizmet karşılığı olarak alına teminat veya depozito tutarları gösterilir¹³⁰.

11.6.Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği öz kaynaklara ilişkin ilkeleri şu şekilde belirtmiştir.

- 1- Öz kaynaklar ana hesap grubu; değer hareketleri, net değer/sermaye, yedekler, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları ve geçmiş yıllar olumsuz

¹³⁰ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.10

faaliyet sonuçları ile dönem faaliyet sonuçları hesap gruplarına ayrılır. Yedekler, gelir unsuru olarak faaliyet sonuçları tablosuna aktarılamaz. Genel yönetim kapsamında, ticari esaslara göre faaliyet gösteren kamu idarelerinin varlık hesaplarında, net değer yerine kendilerine tahsis edilen sermaye ile bunun ödenmiş miktarı gösterilir.

- 2- Açılış bilançosuna dâhil edilmeyen yabancı kaynak ve varlıkların envanterleri yapıldıkça, belirlenen bu değerler ilgili yabancı kaynak ya da varlık hesabına ilave edilir.
- 3- Bu grupta, önceki yıl/yıllar faaliyet sonuçları ile dönem faaliyet sonucu yer alır.
- 4- Öz kaynak kalemlerinden negatif değer taşıyanları indirim kalemleri olarak gösterilerek, bilançoda öz kaynaklar net olarak gösterilir¹³¹.

11.7.Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler

Genel yönetim muhasebe yönetmeliği nazım hesaplara ilişkin ilkeleri şu şekilde belirtmiştir

- 1- Nazım hesaplarda, kamu kurumlarının varlıkları ile gelir gider hesaplarının dışında kalan ve muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, kaynakları, gelecekte doğması olası olan hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri takip edilmektedir.
- 2- Bu hesaplar, bilançonun ve mizanın dipnotlarında gösterilerek, diğer nazım hesaplara karşılıklı olarak alacak ve borç şeklinde çalışmaktadır¹³².

¹³¹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.11

¹³² Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.12

12. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak, mali tabloların açık ve anlaşılır olmasını sağlamak amacıyla oluşturulan muhasebe standartları, kamu kurumlarının muhasebe verilerinin kolayca konsolide edilmesini sağlamaktadır.

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulma nedenleri ise şu şekilde sıralanabilir.

- ✓ Uygulamada olan farklılıkları ortadan kaldırmak
- ✓ Mali tabloların uygun, açık, tarafsız, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasını sağlamak
- ✓ Kamu idaresiyle alakası olanların yanlış karar vermelerini ve değerlendirmede bulunmalarını engellemek
- ✓ Genel yönetim sektörü için uluslararası ortak mali bilgi üretebilmek¹³³.

12.1.Muhasebe İşlemi

Kamu kurumunun, kendi içerisinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilip, raporlanarak, para cinsinden ifade edilebilen işlemleri veya kamu kurumunun başka bir kamu kurumuyla ya da üçüncü kişilerle karşılıklı olan her türlü işlemleri muhasebe işlemidir.

12.2.Muhasebe Kayıt Standartları

12.2.1.Çift taraflı kayıt sistemi

Devlet muhasebe sisteminde her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt esasına göre tutulur yani hesabın bir tarafına borç ya da alacak kaydedilmesi gereken tutar başka bir hesaba veya hesaplara borç ya da alacak olarak kaydedilmektedir.

¹³³ Pehlivan, N. S.55

12.2.2.Kayıt düzeni ve kayıt düzeltilmesi

Kamu kurumlarının, devlet muhasebesi uygulamalarının bir zorunluluğu olarak muhasebe işlemlerini, hesap döneminin başında gerçekleşme sırasına uygun olacak şekilde, “1” den başlayarak düzenli bir şekilde hesap döneminin sonuna kadar numaralandırılmış olarak kaydetmek zorundadır. Muhasebe kayıtlarındaki hatalar ancak yeni muhasebe kaydıyla düzeltilebilecek ve ayrıca düzeltme işleminin gerekçesine de muhasebe belgesinde yer verilecektir.

12.2.3.Kayıt Zamanı

Bir ekonomik değer; yaratıldığında, mübadeleye konu edildiğinde, başka bir şekle dönüştüğünde, el değiştirdiğinde ya da ortadan kaybolduğunda kaydedilir. Kamu hesapları, mali yıl esasına göre tutulmakta yani kamu gelir giderleri tahakkuk ettikleri mali yıl hesaplarında gösterilmektedir. Ayrıca bütün giderleri ödendikleri yılda, bütçe gelirleri ise tahsil edildiği yılda muhasebeleştirilir.

12.2.4.İşlemlerin Belgeye Dayanması Zorunluluğu

Bütün muhasebeleştirme işlemleri; kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak zorunda olup bu belgeler, muhasebeleştirme belgelerinin hazırlanmasını gerekli kılan ve ilgili mevzuatta belirtilmiş olan belgelerden oluşmaktadır¹³⁴.

12.3.Varlıkların Sınıflandırılması

12.3.1.Mali varlıkların sınıflandırılması

Mali varlıklar, bankadaki mevcutlar, kasadaki nakit, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, verilen borçlardan doğan alacaklar, mali türevler gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar haricindeki değerleri kapsamakta, kaynak ve türlerine göre sınıflandırılarak kaydedilip raporlanmaktadır¹³⁵.

12.3.2.Mali Olmayan Varlıkların Sınıflandırılması

Mali olmayan varlıklar, yönetim veya hizmetler için kullanılmak ya da satış için edinilmiş olan stoklar ve madde-malzemeleri; üretim aşaması tamamlanmış ya

¹³⁴ Karaarslan, E. , Devlet Muhasebesi Olgusu, S.45-46

¹³⁵ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.22

da üretim aşamasında olan ve satılmak ya da tüketilmek amacıyla elde bulundurulmuş, mallara benzer diğer varlıkları da içine alan stokları; üretim süreci bitiminde ortaya çıkmış ve bir yıldan fazla kullanılabilir olan bina, makine, teçhizat gibi varlıkları kapsamakta olan maddi duran varlıkları; değerli taşlar ve metaller, antikalar ve mücevherler, sanat eserleri gibi ilk amacı üretim aşamasında kullanılmak veya tüketilmek olmayan varlıkları; yer altı varlıkları, üretilmemiş maddi duran varlıklar, patent ile telif hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları ifade etmektedir.

Stoklar, maliyetleriyle alakalı olan stok hesaplarına kaydedilirken, maliyet bedeli ise, stokların depolanacak alana kadar getirilmesi aşamasında yapılan tüm giderlerden meydana gelmektedir. Satıldıklarında ilgili varlık hesaplarına; kullanılıp tükendiklerinde ise gider hesaplarına kaydedilerek stok hesaplarından düşümü yapılır¹³⁶.

12.4.Maddi Ve Maddi Olmayan Varlıklara İlişkin Standartlar

12.4.1.Maddi Duran Varlıklar

Gerek kullanım gerekse yatırım amacıyla alınmış maddi duran varlıklar, maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmekte, maliyet bedeli ise alış bedeline, doğrudan giderler, harç, vergi gibi giderlerin eklenmesi ile elde edilir. Katma değer vergisi mükellefi olarak faaliyet gösteren kamu kurumlarının, almış oldukları maddi duran varlıklara ödedikleri kdv tutarları ise maliyet bedellerine eklenmez. Herhangi bir sebepten dolayı, alış bedeli üzerinden yapılmış olan iadeler ve alım işleminde uygulanan indirimler alış bedelinden düşülmektedir. Maliyet bedeline, varlığın elde edilmesi ya da kullanılabilir duruma getirilmesi ile genel yönetim giderleri için yapılan giderler ile doğrudan bağdaştırılamayan giderler eklenmez.

Maddi duran varlıklara ait eklenti ve bütünleyici parçalar ilgili maddi duran varlıklarla beraber değerlendirilir.

¹³⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.23

Maddi duran varlıklara hiçbir maliyet yüklenilmeden gerçeğe uygun değerleri ile muhasebeleştirilmektedir. Eğer gerçek değer bilinmiyor ise, idare tarafından belirlenen değer esas alınır.

Kullanımı veya satışından bir ekonomik fayda beklenilmeyen ya da kullanım değeri kalmayan maddi duran varlıklar, kayıtlı hesaplardan çıkarılarak maddi duran varlık ve stok hesaplarına kaydedilir. Maddi duran varlıklar adına sonradan yapılmış ve kullanım süresini, değerini, hizmet ve ürün kalitesini ya da sağlanacak faydayı arttıran, üretilmiş mal ve hizmetlerin üretim maliyetlerini azaltan maliyetlerle ilgili duran varlıkların kayıtlı olan değerlerine eklenir ve amortisman hesaplanırken bu değerler dikkate alınır. Bunun dışında kalan her türlü bakım onarım harcamaları gider olarak kaydedilmektedir¹³⁷.

12.4.1.Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Üçüncü kişilere kiraya vermek, mal veya hizmet üretimi için kullanılmak ya da idari amaçlı kullanılmak amacıyla tutulan bilgisayar, marka telif, yazılım, isim, işletme veya sinai haklar gibi her türlü kalem maddi olmayan duran varlıktır. Varlığın satın alınması ya da üretim sırasında yapılmış olan nakit ve benzeri harcamalar maddi olmayan duran varlık maliyetidir. Maddi olmayan duran varlıkların, kullanımından veya satışından herhangi bir ekonomik fayda sağlanamayacağı ya da elden çıkarılacağı zaman hesaplardan da çıkarılır¹³⁸.

12.5.Amortisman Ve Tükenme Payı

Arazi, arsa, varlıkların elde edilmesi için verilen krediler, sanat değeri olan demirbaşlar veya tarihi yapılar dışında kalan hangi duran varlıklara amortisman ve tükenme payı ayrılacağı, uygulanacak olan amortisman ve tükenme payı süresi ve yönetimi, esas ve usuller ile oranlar bakanlık tarafından, maddi duran varlığın çeşidine göre belirlenir.

Bir duran varlığın, tükenme payı veya amortismanına tabi olan değeri, varlıktan yararlanılma süresine dağıtılarak gider olacak şekilde muhasebeleştirilir.

¹³⁷ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.27

¹³⁸ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.28

Duran varlıklardan ilk defa ayrılacak amortisman ve tükenme paylarına temel alınacak değer ise maliyet bedelidir. Varlığa yapılan harcama, eğer varlığın ömrünün uzatılması, iyileştirilmesi ya da veriminin artması sonucunu doğuruyorsa, amortisman ve tükenme payı hesaplaması, varlığın yeni oluşan değeri üzerinden yapılacaktır¹³⁹.

12.6.Yabancı Para Türünden Yapılan İşlemler Ve Kur Değişiklikleri

Yabancı para birimine dayalı olan bir anlaşmaya taraf olunması, fiyatı yabancı para türünden belirlenmiş olan mal ve hizmet alım-satımları, yabancı para türünden borç alınması ya da verilmesi, yabancı para türünden bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılması, yabancı para türünde bir yükümlülüğün meydana gelmesi veya yükümlülüğün yerine getirilmesi yabancı para türünden yapılan işlemlerdir.

Yabancı para türünden yapılan her türlü işlemler, ulusal para birimi türünden kaydedilmeli ancak yabancı bir para birimi türünden raporlama yapılacağı zamanda paranın türü, yabancı para türünden raporlama yapma sebepleri ve uygulanmakta olan döviz kuru dipnotlarda belirtilmelidir. Yabancı para türünden yapılan işlemlerin değerleri, işlemin gerçekleştiği zamandaki değerleri üzerinden kaydedilmelidir.

Yabancı kaynak veya varlıklar, yabancı para türünden izlenecek ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından, raporlama tarihinde belirlenmiş olan döviz kurları üzerinden raporlamaya tabi tutularak, muhasebe kayıtları değerlendirme günündeki kur üzerinde yapılmalıdır¹⁴⁰.

12.7.Emanet hesapları

Hak sahibi tarafından talep edilmeyen ya da başka sebeplerle ödenemeyen, mali yıl içinde ödeme emri belgesine bağlı olduğu halde ödenmeyen meblağlar, bütçeye gider olarak kaydedilir ve ödemesi buradan gerçekleştirilir. Buna karşılık emanet hesaplara alınan tutarlar, mali yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar talep edilmez ise bütçeye gelir olarak kaydedilir ve mahkeme kararı ile ödenir.

¹³⁹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.29

¹⁴⁰ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.18

12.8.Değer ve miktar değişimleri

Varlıkların, alacakların veya borçların miktarlarında meydana gelen ve kamu kurumunun kontrolü dışında oluşan artış ve azalışlar ile yabancı kaynak ve varlıkların değerlemeye tabi tutulmaları neticesinde oluşan fiyat değişimlerine bağlı ortaya çıkan artış ve azalışlar değer değişimidir. Bu şekilde ortaya çıkan değişimler, gelir-gider hesaplarına ya da öz kaynak hesap grubunda açılacak hesaplara kaydedilir. Bilançonun dipnotlarında ise bu şekilde meydana gelen kazanç ve kayıpların öz kaynakları nasıl etkilediği açıkça belirtilir.

12.9.Mübadele işlemlerinden sağlanan gelirler

Takas yoluyla satışı sağlanan mal ve hizmetlerden elde edilen tutarlar, işlem tarihindeki rayiç değerleriyle kaydedilir. İşlem anında değişime konu olan mal ve hizmetler arasında parayla ifade edilebilen farklılıklar nedeniyle bir kazanç ya da kayıp olursa bunlar da işlem günündeki rayiç değerleri ile kaydedilecektir¹⁴¹.

12.10.Borçlanma maliyetleri ve borçlanma

Kamu kurumlarının borçları, muhasebe sistemi içerisinde izlenmekte ve borçlanma maliyetleri, ilgili olunan döneme gider, nakit ya da mahsuben ödendiklerinde ise bütçe gideri olarak kaydedilmektedir.

Borçlanma sözleşmelerinde; borçlanma vadelerinin değiştirilmesi ya da bir başka alacaklıya devredilmesi gibi değişikliklerin ekonomik sonuçları sözleşmeye kaydedilir. Borçlara ait yükümlülüğün; alacaklının alacağından vazgeçmesi gibi tek taraflı tasarrufla ortadan kalması ya da azalmasına sebep olan işlemler nedeniyle oluşan kazançlar da miktar değişimi olarak kaydedilir.

Borçlanma araçlarının elde edilmesi ya da elden çıkarılması için yapılan her türlü gider, borç hesapları ile ilişkilendirilmeden gider ve bütçe giderleri olarak kaydedilmektedir¹⁴².

¹⁴¹ Karaarslan, E. , Devlet Muhasebesi Olgusu, S.55-56

¹⁴² Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.35

12.11.Faiz gelirleri ve faiz giderleri

Kamu kurumlarının yurt içinde ya da yurt dışındaki kuruluşlardan, başka kamu kuruluşlarından veya devletlerden yapmış oldukları borçlanma nedeniyle tahakkuk etmiş olan faizler, ilgili oldukları döneme gider olarak; verdikleri borçlar dolayısı ile tahakkuk etmiş olan faizler ise ilgili oldukları döneme gelir olarak kaydedilmektedir¹⁴³.

12.12.Sübvansiyon ve transferler

Kamu kurumları tarafından, hizmet ve mal üreten işletmelere üretim birimi, miktarı ya da mal ve hizmet değeri baz alınarak yapılan karşılıksız cari ödemelere sübvansiyon denilmektedir.

Kamu kurumlarınca, diğer kişi veya kamu kurumlarına mal, hizmet, nakit veya diğer bir varlık biçiminde yapılan karşılıksız ödemelere de transfer denmektedir.

Kamu kurumlarınca, mal ve hizmet üreten işletmelere satış, ihracat, ithalat veya üretim kısımlarında yapılan sübvansiyonlar ile bir kamu kurumundan, kar amacı olmayan kuruluşlara ya da doğrudan hane halkına, başka kamu kurumlarına, uluslararası kuruluşlara ya da başka devletlere yapılmış olan sermaye ve cari transferleri, bunlardan yararlanan kişi ve kuruluşları gösterecek biçimde, faaliyet hesapları içerisinde, bu amaçla açılacak olan hesaplara kaydedilerek raporlanacaktır¹⁴⁴.

12.13.Sosyal Yardımlar

Kamu kurumlarınca, nüfusun tamamına ya da belirli bir kısmına sosyal risklerden korumak için yapılan işsizlik ödeneği, malullük ve hastalık yardımları, sağlık hizmetleri ödemesi, emeklilik, ölüm yardımı gibi belli bir sosyal güvenlik güvencesi içinde ya da dışında yapılan aynı ve nakdi yardımlar faaliyet hesaplarına kaydedilip raporlanmaktadır¹⁴⁵.

¹⁴³ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.36

¹⁴⁴ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.37

¹⁴⁵ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.38

12.14.Gayri Safilik İlkesi

Gelir ve giderler herhangi bir düzeltme ya da standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedilmektedir¹⁴⁶.

12.15.Taahhülle ile garantilerin kaydı ve değerlendirilmesi

Nazım hesaplarda, kapsama dâhil olan kamu kurumlarının taahhütleri ile kamu kurumu adına verilen garantiler izlenir.

Kamu kurumları tarafından verilmiş olan garantiler, raporlama dönemlerinde değerlemeye tabi tutularak bilanço dipnotlarında gösterilmektedir.

Bakanlık tarafından, taahhütlerden hangilerinin kaydedilip raporlanacağına ilişkin esas ve usuller belirlenir¹⁴⁷.

12.16.Şartlı Bağış Ve Yardımlar

Şartlı bağış ve yardımlar, alındıklarında ilgili hesaplara tahsis amacına göre kaydedilir ve kullanımları sonucu kamu kurumu için kaydı gerekli olan bir varlık üretilmiş olursa bu varlık maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.

Bağış ve yardımlardan nakdi olarak alınanlar ise kullanılmadığında ya da amaç dışı kullanıldığı için geri istenilir ise bütçeye gider kaydedilerek ilgiliye iade edilir¹⁴⁸.

12.17.Bütçe Ödenek İşlemleri

Kapsama dâhil idarelerin, bütçe ödeneklerine ait olan işlemler bütçelerdeki sınıflandırmaya uygun olacak şekilde nazım hesaplar ana grup hesapları içerisindeki hesaplarda takip edilir¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.39

¹⁴⁷ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.40

¹⁴⁸ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.41

¹⁴⁹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.43

12.18.Kesin Hesap

Muhasebe kayıtlarından, kapsama dâhil kamu kurumlarının, bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları çıkarılır. İlgili mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun olan kesin hesaplar yetkili organların bilgi ve denetimine sunulur¹⁵⁰.

12.19.Hesap Verme Sorumluluğu

Her türden kamu kaynağının elde edip kullanılmasından sorumlu olanlar, kaynakların ekonomik, verimli, etkin ve hukuka uygun olacak şekilde elde edilmesinden, kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından, muhasebeleştirilmesinden sorumludur¹⁵¹.

¹⁵⁰ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.44

¹⁵¹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde.45

III.BÖLÜM

ERZİNCAN PTT BAŞMÜDÜRLÜĞÜN'DE

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNE ÖRNEK

BİR UYGULAMA

Bu bölümde Erzincan PTT Başmüdürlüğü muhasebe servisinden alınan, 2017 Kasım ayı mizan cetveli, 2017 Aralık ayı yevmiye kayıtları, 2017 yılı geçici mizanı, 2017 yılı kesin mizanı, büyük defter kayıtları ve kapanış kayıtlarına yer verilmiştir. Kuruma ait bilanço ise tarafımızca hesaplanacaktır.

1.Araştırmanın Amacı

Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün Aralık ayında gerçekleşmiş olan mali işlemlerinin yevmiye kayıtlarına, büyük defter kayıtlarına, mizanına ve bilançosuna yer verilerek, tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesine örnek bir uygulama yapmaktır.

2.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Bu araştırmada Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün 2017 Kasım ayı mizan cetveline, 2017 Aralık ayı yevmiye kayıtlarına, 2017 yılı geçici mizanına, 2017 yılı kesin mizanına, büyük defter kayıtlarına, kapanış kayıtlarına ve bilançosuna yer verilmiştir. Ancak Erzincan PTT Başmüdürlüğün de Aralık 2017'de yapılan yevmiye kayıtları 1211 adet olup, benzer mali olaylara ilişkin çok sayıda yevmiye kaydı olduğundan, farklı yevmiye kayıtlarına yer verebilmek için aralık ayında gerçekleşen benzer mali olaylardan örnekler seçilmiştir. Örneğin PTT Başmüdürlüğün de Aralık ayında her iş günü merkezlere para gönderimi yapılmış olup uygulamada her bir para gönderimi için bir yevmiye kaydına yer verilmiştir. Söz konusu örnek uygulama ile para gönderiminine ilişkin yapılan yevmiye kaydının anlaşılacağı düşünülmektedir.

Araştırmada, PTT Başmüdürlüğü'ne ait verilere yer verilmesinin nedeni; hem diğer Muhasebe Müdürlüklerindeki mali işlemlere ait yevmiye kayıtları mevcut olup hem de Erzincan diğer illere göre daha küçük bir il olduğu için benzer mali işlemlere ait fazla bir yevmiye kaydı olmamasıdır.

3.Araştırmanın Metodolojisi

Uygulamadaki veriler, Erzincan PTT Başmüdürlüğünün Muhasebe müdürlüğünden temin edilmiş olup, muhasebe müdüründen gerekli teknik bilgiler alınmıştır.

4.Erzincan PTT Başmüdürlüğüne Ait Aralık Ayı İşlemleri

Uygulamada önce Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün 2017 Kasım Ayı Mizanına ardından Başmüdürlük de Aralık ayında gerçekleşen mali işlemlere yer verilmektedir. Daha önce bahsedildiği üzere Aralık ayındaki mali işlemlere ait 1211 adet yevmiye kaydı mevcut olduğundan uygulamada benzer mali işlemlere ait yevmiye kayıtlarının hepsine yer verilmemiştir. Buna bağlı olarak da uygulamadaki yevmiye kayıtları doğrultusunda çıkartılacak olan geçici mizan da Başmüdürlüğün geçici mizanıyla aynı olmayacaktır. Ancak dönem sonu işlemlerinin aslıyla aynı olması için uygulamada kullanılan geçici mizan, Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nden alınan gerçek mizandır. Geçici mizan'dan sonra dönem sonu işlemleri yapılmış ve Başmüdürlükten alınan Kesin Mizan doğrultusunda büyük defter kayıtlarına ve kapanış kayıtlarına yer verilmiştir.

**MİZAN
CETVELİ**

Muhasebe Birimi Kodu: 50000

Muhasebe Birimi Adı: Erzincan PTT
BaşmüdürlüğüAit Olduğu
Ay: 11Bütçe Yılı:
2017

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100	KASA	49.098,76	49.785,41	0,00	686,65
102	BANKALAR	9.506.663,68	9.506.650,06	13,62	0,00
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	193.646,48	193.646,48	0,00	0,00
120	ALICILAR	1.015,89	975,89	40,00	0,00
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	0,10	25,00	0,00	24,90
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	21.573,57	6.078,16	15.495,41	0,00
150	İLK MADDE VE MALZEME	12.876,72	18.248,10	0,00	5.371,38
156	MÜBAYAA HESAPLAR	9.061,16	9.061,16	0,00	0,00
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	4.829,71	8.505,62	0,00	3.675,91
191	İNDİRİLECEK KDV	34.398,69	34.398,69	0,00	0,00
196	PERSONEL AVANSLARI	4.000,00	5.450,50	0,00	1.450,50
252	BİNALAR	14.988,60	0,00	14.988,60	0,00
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	85.414,97	85.414,97	0,00	0,00
290	İŞLETME BAĞLANTI HESAPLARI	12.437.695,03	12.659.119,79	0,00	221.424,76
320	SATICILAR	175.789,53	167.451,21	8.338,32	0,00
328	POSTA ÇEKLERİ MEVDUATLARI	25.081,93	25.258,58	0,00	176,65
335	PERSONELE BORÇLAR	2.268,00	2.268,00	0,00	0,00
339	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	4.772,60	4.842,60	0,00	70,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	28.875,40	29.474,79	0,00	599,39
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	34.208,67	34.244,65	0,00	35,98
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	8.547,25	9.957,25	0,00	1.410,00
391	HESAPLANAN KDV	365,62	365,62	0,00	0,00
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	3.137.276,75	3.133.780,84	3.495,91	0,00
394	TEVKİF EDİLEN VERGİLER	13.563,18	13.563,18	0,00	0,00

**MİZAN
CETVELİ**

Muhasebe Birimi Kodu: 50000

Muhasebe Birimi Adı: Erzincan Ptt
Başmüdürlüğü

**Ait Olduğu
Ay:** 11

Bütçe Yılı:
2017

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	27.464,61	27.464,61	0,00	0,00
600	YURTIÇI SATIŞLAR	0,00	36,54	0,00	36,54
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	208.448,86	14.988,60	193.460,26	0,00
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00	1.035,90	0,00	1.035,90
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	166,44	0,00	166,44	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	208.557,74	208.557,74	0,00	0,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	208.448,86	208.448,86	0,00	0,00
918	MERKEZE SEVK EDİLECEK PULLAR DEPOSU	286.019,80	1.355.673,60	0,00	1.069.653,80
919	MERKEZE SEVK EDİLECEK PULLAR MUDİLERİ	1.355.673,60	286.019,80	1.069.653,80	0,00
924	DÖVİZ DEPOSU	22.200,00	22.100,00	100,00	0,00
925	DÖVİZ MUDİSİ	22.100,00	22.200,00	0,00	100,00
928	FATURA VE KIYMETLİ EVRAK DEPOSU	0,00	0,05	0,00	0,05
929	FATURA VE KIYMETLİ EVRAK MUDİLERİ	0,05	0,00	0,05	0,00
960	NEZDİMİZDEKİ EMANET MALLAR DEPOSU	1.945,00	1.945,00	0,00	0,00
961	EMANET MALLAR MUDİLERİ	1.945,00	1.945,00	0,00	0,00
972	YURTIÇI FİLATELİK PUL SATICILARINA VERİLEN PULLAR DEPOSU	458,50	0,00	458,50	0,00
973	YURTIÇI FİLATELİK PUL SATICILARINA VERİLEN PULLAR MUDİLERİ	0,00	458,50	0,00	458,50
	TOPLAM	28.149.440,75	28.149.440,75	1.306.210,91	1.306.210,91

Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün Kasım 2017 yılına ait Mizan Cetveli yukarıda yer almakta olup, Aralık 2017 ayında gerçekleşen işlemleri aşağıdaki gibidir:

- 1) 01.12.2017 tarihinde başmüdürlük tarafından merkezlere para göndermek için bankadan 90.000 TL para çekilmiştir.
- 2) Genel müdürlük tarafından düzenlenen hizmet içi eğitim seminerine katılan başmüdürlük personeline 600 TL avans damga vergisi kesintisi yapılarak ilgili personelin posta çeki hesabına 01.12.2017 tarihinde yatırılmıştır.

- 3) Başmüdürlük idari ve mali işler birimi müdürüne makamında gelen misafirlere yapmış olduğu ikramlar dolayısıyla genel müdürlük tarafından kendisine tahsis edilen 594 TL tutarındaki tören temsil ve ağırlama gideri ilgili kişinin posta çeki hesabına 01.12.2017 tarihinde yatırılmıştır.
- 4) Başmüdürlük birimlerinde kullanılmak üzere ana depodan alınan 489,22 TL tutarındaki kırtasiye malzemelerinin tutarı emanete alınarak ödeme emri düzenlenmiş ve bütçeden onay alındıktan sonra banka aracılığıyla ilgili firmanın banka hesabına 01.12.2017 tarihinde yatırılmıştır.
- 5) Başmüdürlük de kargo ve temizlik personeli olarak çalışan firma elemanlarının maaşları olan 3.292,18 TL ilgili şirkete çalışanlarına ödemesi için ilgili şirketin banka hesabına 01.12.2017 tarihinde yatırılmıştır.
- 6) Başmüdürlük veznesinde bulunan 30.000 TL fazla tutar 01.12.2017 tarihinde genel müdürlük hesabına gönderilmiştir.
- 7) Başmüdürlük tarafından merkezin ihtiyacı olan 1000 USD ilgili merkeze 01.12.2017 tarihinde gönderilmiştir.
- 8) Merkezde kullanılması için başmüdürlük tarafından 23 TL tutarındaki cevap kuponu 04.01.2017 tarihinde merkeze gönderilmiştir.
- 9) Merkezde kullanılması için başmüdürlük tarafından 246,5 TL tutarında posta pulu 04.12.2017 tarihinde merkeze gönderilmiştir.
- 10) Genel müdürlük tarafından reklam atölyesinde üretilen 582,20 TL tutarındaki malzeme 05.12.2017 tarihinde başmüdürlüğe gönderilmiş ve başmüdürlük bu malzemeyi kullanmak için gerekli muhasebe kayıtlarını yapmıştır.
- 11) Merkezler tarafından düzenlenen talep çıkış fişi doğrultusunda başmüdürlük merkezlere taleplerine istinaden 4.951,81 TL tutarında malzeme gönderimini 05.12.2017 tarihinde yapmıştır.
- 12) Başmüdürlük personeli PTT'nin anlaşmalı olduğu hastaneye giderek tedavi görmüş bunu karşılığı olan 177,45 TL'nin faturalarını tanzim edip sağlık biriminin onayına sunmuş ve gerekli incelemeler yapıldıktan sonra 177,45 TL'nin ödemesi için fatura vezneye verilmiş ve vezne 05.12.2017 tarihinde bu tutarı ilgili personelin posta çeki hesabına yatırmıştır.

- 13) Başmüdürlük merkezler adına Telekom ile ortak kullanım alanlarımız için Telekom 2.229,86 TL pay ayırmış ve bu tutarı emanete alarak Telekom tarafından para yatırıldıķça merkezlere dekont edecektir. Telekom için ayrılan Telekom payı da 05.12.2017 tarihinde muhasebeleştirilmiştir.
- 14) PTT başmüdürlüğü çayırılı merkezinin ihtiyaçı olan 10.000 TL 05.12.2017 tarihinde merkeze gönderilmiştir.
- 15) Başmüdürlük çay ocağı işletmesi için ihale yapmış ve bunun karşılığında ihaleye giren kişilere şartname vermiş 06.12.2017 tarihinde ise şartname bedeli tahsil edilmiştir.
- 16) Erzincan-Refahiye arası posta taşıma işini yapan firmaya 06.12.2017 tarihinde başmüdürlük 3.611,76 TL ödeme yapmıştır. Gerekli muhasebe kayıtları ilgili merkez tarafından yapılmıştır.
- 17) Erzincan PTT merkez müdürlüğü kalorifer tamiri yaptırmış ve bunun için toplam 1.881,2 TL ödeme yapmıştır. Yapılan giderin genel müdürlük tarafından ödenmesi için fatura ve mubayaa evrakları hazırlanarak başmüdürlüğe gönderilmiş, başmüdürlük ise genel müdürlükten ödeme onayı aldıktan sonra 06.12.2017 tarihinde gerekli muhasebe işlemlerini yaparak 1.881.20 TL'yi ilgili firmanın banka hesabına yatırmış ve merkeze dekont etmiş merkez ise gider kayıtlayarak dekontu kapatmıştır.
- 18) Başmüdürlük çalışanına genel müdürlük tarafından bilgisayar hediye edilmiş ve bu bilgisayarın tutarı olan 4.573,62 TL'lik tutar genel müdürlük tarafından başmüdürlüğe hesap belgesi edilmiş ve dekont 07.12.2017 tarihinde başmüdürlük veznedarı tarafından mdv olarak kaydedilmiştir.
- 19) Başmüdürlük ve merkez çalışanları için içme suyu alınmış ve bunun için gerekli olan fatura ve ödeme emri belgesi düzenlenerek 07.12.2017 tarihinde 1.552,47 TL olan içme suyu bedeli ilgili firmanın banka hesabına yatırılmıştır.
- 20) Devlet malzeme odasından merkezler ve başmüdürlük için gerekli olan malzemeler satın alınmış bunun için gerekli olan ödeme evrakları düzenlenerek 08.12.2017 tarihinde 1.148.20 TL'lik tutar malzeme ofisinin banka hesabına yatırılmıştır.

- 21) Başmüdürlük ay ocağı için ihale yapılmış bunun içinde kişilerden geçici teminat alınmış ve 14.12.2017 tarihinde teminat bedeli olan 350 TL nakit olarak tahsil edilmiştir.
- 22) Başmüdürlük ve merkez de çalışan 4/a personelinin geçmiş ay maaşlarında tahakkuk etmiş olan vergileri 14.12.2017 tarihinde vergi dairesinin banka hesabına yatırılarak kapatılmıştır.
- 23) 12.11.2017 tarihinde SGK'ların eksik yatırılmasından dolayı oluşan 0,30 KRş zimmet ilgili kişiye zimmet alınarak 14.12.2017 tarihinde tekrar ilgili kişiden tahsil edilmiştir.
- 24) Başmüdürlük geçici teminat olarak aldığı tutarın 2.600 TL'lik kısmını ilgili firmaya 15.12.2017 tarihinde iade etmiştir.
- 25) PTT Başmüdürlüğü'nün kullanmakta olduğu cep telefonunun kullanım bedeli genel müdürlük tarafından karşılanmakta olup 33,75 TL'lik tutar, başmüdürlük veznedarı tarafından 25.12.2017 tarihinde ödenmiştir.
- 26) Başmüdürlüğe 3.031,51 TL tutarında elektrik faturası gelmiş ve bu tutar ödeme belgesi düzenlenerek 25.12.2017 tarihinde ödenmiştir.
- 27) Başmüdürlük merkez dağıtıcılarına bisiklet satın almak için genel müdürlükten yetki alınarak, 4.425 TL tutarında bisiklet 26.12.2017 tarihinde satın alınmış ve merkezlere gönderilmiştir.
- 28) Başmüdürlük hesaplarında oluşan 0,11 KRş fazlalık veznedar adına 28.12.2017 tarihinde kasa fazlası olarak alınmıştır.
- 29) Merkezlerde dağıtımda kullanılan motosiklet ve bisikletlerin lastikleri değiştirilmiş ve merkezler bunu başmüdürlüğe fatura ve ödeme belgelerini düzenleyerek ibraz etmiş, başmüdürlük ise 222,10 TL tutarındaki fatura bedelini tamiri yapan firmanın banka hesabına 28.12.2017 tarihinde yatırmıştır.
- 30) Başmüdürlüğün bankaya yatırdığı Euro'nun bankada kaldığı süre boyunca faiz geliri oluşmuş ve bu durum ise banka hesap özetinden tespit edilerek 30.12.2017 tarihinde faiz geliri olarak kaydedilmiştir.

Yukarıdaki veriler ışığında Erzincan PTT Başmüdürlüğü'ne ait Aralık 2017 yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

		BORÇ	ALACAK
	/01.12.2017/		
1	100 Kasa	90.000	
	102 Banka		90.000
	/01.12.2017/		
2	196 Personel Avansları	600	
	328 Posta Çekleri Mevduatları		595,45
	360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar		4,55
	/01.12.2017/		
	328 Posta Çeki Mevduatları	595,45	
	100 Kasa		595,45
	/01.12.2017/		
3	770 Genel Yönetim Giderleri	594	
	335 Personele Borçlar (merkezlerde 740 gider hesabı kullanılır)		594
	/01.12.2017/		
	335 Personele Borçlar	594	
	328 Posta Çeki Mevduatları		594
	/01.12.2017/		
	328 Posta Çeki Mevduatları	594	
	100 Kasa		594

	_____ /01.12.2017/ _____		
4	156 Mubayaa Hesapları	489,22	489,22
	320 Satıcılar		
	_____ /01.12.2017/ _____		
	150 İlk Madde Ve Malzeme	489,22	489,22
	156 Mubayaa Hesapları		
	_____ / 01.12.2017/ _____		
	770 Genel Yönetim Giderleri	489,22	489,22
	150 İlk Madde Ve Malzeme		
	_____ / 01.12.2017/ _____		
	320 Satıcılar	489,22	489,22
	102 Banka		
	_____ /01.12.2017/ _____		
5	770 Genel Yönetim Giderleri	3.292,18	
	320 Satıcılar		3.292,18
	_____ /01.12.2017/ _____		
	320 Satıcılar	3.292,18	3.292,18
	102 Banka		
	_____ /01.12.2017/ _____		
	290 İşletme Bağlantı Hesapları	30,000	
6	102 Banka		30,000

	/01.12.2017/		
7	102 Banka	3.921,20	
	924 Döviz Deposu	1000	
	290 İşletme Bağlantı Hesapları		3.921,20
	925 Döviz Mudisi		1000
	/04.12.2017/		
8	919 Merkeze Sevk Edilecek Pullar Mudileri	23	
	918 Merkeze Sevk Edilecek Pullar deposu		23
	/04.12.2017/		
9	919 Merkeze Sevk Edilecek Pullar Mudileri	246,5	
	918 Merkeze Sevk Edilecek Pullar deposu		246,5
	/05.12.2017/		
10	150 İlk Madde Ve Malzeme	582,20	
	290 İşletme Bağlantı Hesapları		582,20
	(Genel müdürlük malzeme gönderimi yaptığında başmüd. yaptığı dekont kapama)		
	/05.12.2017/		
	770 Genel Yönetim Giderleri	582,20	
	150 İlk Madde Ve Malzeme		582,20

	/05.12.2017/		
11	393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	4.951,81	
	150 İlk Madde Ve Malzeme		4.951,81
	(Stok girişi daha önce yapılmıştır.)		
	/05.12.2017/		
12	136 Diğer Çeşitli Alacaklar		
	328 Posta Çeki Mevduatları	177,45	
	/05.12.2017/		177,45
13	136 Diğer Çeşitli Alacaklar		
	320 Satıcılar	2.229,86	
	/05.12.2017/		2.229,86
	320 Satıcılar		
	290 İşletme Bağlantı Hesapları	2.229,86	
	(Her bir merkeze düşen pay kendi merkezine dekont edilir.)		2.229,86
	/05.12.2017/		
14	290 İşletme Bağlantı Hesapları		
	102 Banka	10,000	
	/06.12.2017/		10,000
15	100 Kasa	15	
	679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar		12,71
	391 Hesaplanan KDV		2,29

	/06.12.2017/		
16	770 Genel Yönetim Giderleri	3.611,76	
	320 Satıcılar		3.060,81
	391 Hesaplanan KDV		550
	(Merkezlerde 740 gider hesabı kullanılır)		
	/06.12.2017/		
	320 Satıcılar	3.060,81	
	100 Kasa		3.060,81
	/06.12.2017/		
	290 İşletme Bağlantı Hesapları	1,615	
	191 İndirilecek KDV	290,70	
17	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		24,50
	102 Banka		1881,20
	/06.12.2017/		
	770 Genel Yönetim Giderleri	1.615	
	290 İşletme Bağlantı Hesapları		1.615
	/07.12.2017/		
	393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	4.573,62	
18	290 İşletme Bağlantı Hesapları		4.573,62
	/07.12.2017/		
	253 Tesis Makine ve Cihazlar	4.573,62	
	393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı		4.573,62

		/ 07.12.2017 /	
	770 Genel Yönetim Gideri	1.143,41	
	257 Birikmiş Amortismanlar		1.143,41
		/07.12.2017/	
	770 Genel Yönetim Giderleri	1.458	
19	191 İndirilecek KDV	116,64	
	360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar		22,17
	102 Banka		1.552,47
		/08.12.2017/	
	150 İlk Madde Ve Malzeme	1.148,20	
20	159 Verilen Sipariş Avansları		1.148,20
		/08.12.2017/	
	159 Verilen Sipariş Avansları	1.148,20	
	102 Banka		1.148,20
		/14.12.2017/	
	100 Kasa	350	
21	326 Alınan Depozito Ve Teminatlar		350
		/14.12.2017/	
	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	2.702,74	
22	102 Banka		2.702,74

		/14.12.2017/	
23	100 Kasa	0,30	
	135 Personelden Alacaklar		0,30
		/15.12.2017/	
24	911 Alınan Kefalet Ve Teminat Mektupları Mudileri	2.600	
	910 Alınan Kefalet Ve Teminat Mektupları Deposu		2.600
		/25.12.2017/	
25	770 Genel Yönetim Giderleri	24,87	
	191 İndirilecek KDV	5,15	
	689 Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar	3,73	
	320 Satıcılar		33,75
	100 Kasa		33,75
		/25.12.2017/	
26	770 Genel Yönetim Giderleri	2.569,07	
	191 İndirilecek KDV	462,43	
	100 Kasa		3.031,51
		/26.12.2017/	
27	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (Giren)	3,750	
	290 İşletme Bağlantı Hesapları	3,750	
	191 İndirilecek KDV	675	
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (Çıkan)		3,750
	159 Verilen Sipariş Avansları		4,425

	/28.12.2017/		
28	100 Kasa	0,11	
	397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları		0,11
	/28.12.2017/		
	397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları	0,11	
	679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar		0,11
	/28.12.2017/		
29	290 İşletme Bağlantı Hesapları	190,68	
	191 İndirilecek KDV	34,32	
	360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar		2,9
	102 Banka		222,10
	/28.12.2017/		
	770 Genel Yönetim Giderleri	190,68	
	290 İşletme Bağlantı Hesapları		190,68
	/30.12.2017/		
30	102 Banka	4,55	
	924 Döviz Deposu	1,02	
	193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	0,22	
	925 Döviz Mudisi		1,02
	642 Faiz Gelirleri		4,77

Aralık ayındaki mali işlemlerin tamamı kayda alınmadığından burada yevmiye defteri toplamları alınmamıştır.

**GEÇİCİ
MİZAN**

Muhasebe Birimi Kodu: 50000
Muhasebe Birimi Adı: Erzincan PTT
Başmüdürlüğü

**Bütçe
Yılı:2017**

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100	KASA	350.681,06	350.588,71	92,35	0,00
102	BANKALAR	107.058.863,36	107.058.853,62	9,74	0,00
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	3.214.841,99	3.214.841,99	0,00	0,00
120	ALICILAR	119.992,62	119.992,62	0,00	0,00
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	157,89	157,89	0,00	0,00
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	245.186,91	245.186,91	0,00	0,00
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR (HİZMET FAALİYETLERİ HARİÇ)	19.463,53	0,00	19.463,53	0,00
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI ()	0,00	19.463,53	0,00	19.463,53
150	İLK MADDE VE MALZEME	272.546,03	173.557,12	98.988,91	0,00
156	MÜBAYAA HESAPLAR	127.196,25	127.196,25	0,00	0,00
157	DİĞER STOKLAR	830,00	830,00	0,00	0,00
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	44.326,70	44.326,70	0,00	0,00
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	108.388,95	37.695,00	70.693,95	0,00
191	İNDİRİLECEK KDV	400.096,59	400.096,59	0,00	0,00
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	0,52	0,52	0,00	0,00
195	İŞ AVANSLARI	4.550,00	4.550,00	0,00	0,00
196	PERSONEL AVANSLARI	27.362,54	27.362,54	0,00	0,00
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	20.402,63	0,00	20.402,63	0,00
250	ARAZİ VE ARSALAR	16.709,15	0,00	16.709,15	0,00
252	BİNALAR	10.790.278,44	1.333.385,99	9.456.892,45	0,00
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	166.270,12	0,00	166.270,12	0,00
255	DÖŞEME VE MEFRUŞAT	5.075,34	0,00	5.075,34	0,00
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	2.350,00	0,00	2.350,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ()	96.965,17	1.741.074,80	0,00	1.644.109,63
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	295.894,42	295.894,42	0,00	0,00
265	BİLGİSAYAR UYGULAMA PAKET PROGRAMLARI	3.530,00	0,00	3.530,00	0,00
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ()	0,00	3.529,99	0,00	3.529,99
290	İŞLETME BAĞLANTI HESAPLARI	779.950.869,47	790.238.431,92	0,00	10.287.562,45
320	SATICILAR	1.931.882,15	2.103.054,35	0,00	171.172,20
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	42.807,90	62.210,01	0,00	19.402,11
328	POSTA ÇEKLERİ MEVDUATLARI	229.261,47	229.261,47	0,00	0,00
335	PERSONELE BORÇLAR	30.695,93	31.555,93	0,00	860,00
339	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	60.553,06	60.553,06	0,00	0,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	282.817,89	308.663,04	0,00	25.845,15
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	418.395,02	422.380,91	0,00	3.985,89
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	132.346,76	132.346,76	0,00	0,00
391	HESAPLANAN KDV	33.227,24	33.227,24	0,00	0,00
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	561.546.669,04	561.546.669,04	0,00	0,00
394	TEVKİF EDİLEN VERGİLER	168.313,85	168.313,85	0,00	0,00
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	0,11	0,11	0,00	0,00

**GEÇİCİ
MİZAN**

Muhasebe Birimi Kodu: 50000
Muhasebe Birimi Adı: Erzincan PTT
Başmüdürlüğü

**Bütçe
Yılı:2017**

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	487.486,04	487.486,04	0,00	0,00
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	80.179,02	116.046,74	0,00	35.867,72
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	5.102.263,79	2.586.339,30	2.515.924,49	0,00
642	FAİZ GELİRLERİ	40.338,70	43.446,30	0,00	3.107,60
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR	36,03	36,03	0,00	0,00
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	1.146,64	1.146,64	0,00	0,00
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI	0,00	497,65	0,00	497,65
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	1.447,47	164.695,31	0,00	163.247,84
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (_)	5.165,50	2.916,40	2.249,10	0,00
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.887.510,74	1.887.510,74	0,00	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.586.339,30	0,00	2.586.339,30	0,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	0,00	2.586.339,30	0,00	2.586.339,30
910	ALINAN KEFALET VE TEMİNAT MEKTUPLARI DEPOSU	277.100,00	169.850,00	107.250,00	0,00
911	ALINAN KEFALET VE TEMİNAT MEKTUPLARI MUDİLERİ	169.850,00	277.100,00	0,00	107.250,00
918	MERKEZE SEVK EDİLECEK PULLAR DEPOSU	3.331.866,00	2.919.866,00	412.000,00	0,00
919	MERKEZE SEVK EDİLECEK PULLAR MUDİLERİ	2.919.866,00	3.331.866,00	0,00	412.000,00
924	DÖVİZ DEPOSU	199.762,77	199.760,36	2,41	0,00
925	DÖVİZ MUDİSİ	199.760,36	199.762,77	0,00	2,41
926	ÜNİTELER ARASI DEĞERLİ KIYMETLER DEPOSU	2.381.227,30	2.381.227,30	0,00	0,00
927	ÜNİTELER ARASI DEĞERLİ KIYMETLER MUDİLERİ	2.381.227,30	2.381.227,30	0,00	0,00
928	FATURA VE KIYMETLİ EVRAK DEPOSU	4,46	4,10	0,36	0,00
929	FATURA VE KIYMETLİ EVRAK MUDİLERİ	4,10	4,46	0,00	0,36
940	DEMİRBAŞ EŞYA DEPOSU	89.147,00	0,00	89.147,00	0,00
941	DEMİRBAŞ EŞYA MUDİLERİ	0,00	89.147,00	0,00	89.147,00
960	NEZDİMİZDEKİ EMANET MALLAR DEPOSU	19.418,00	19.418,00	0,00	0,00
961	EMANET MALLAR MUDİLERİ	19.418,00	19.418,00	0,00	0,00
972	YURTİÇİ FİLATELİK PUL SATICILARINA VERİLEN PULLAR DEPOSU	1.035,50	1.035,50	0,00	0,00
973	YURTİÇİ FİLATELİK PUL SATICILARINA VERİLEN PULLAR MUDİLERİ	1.035,50	1.035,50	0,00	0,00
974	PUL BASKILI TAAH. MEKTUP VE TEBRİK ZARFLARI POSTA KARTLARI DEPOSU	1.530,00	1.530,00	0,00	0,00
975	PUL BASKILI TAAH. MEKTUP VE TEBRİK ZARFLARI POSTA KARTLARI MUDİLERİ	1.530,00	1.530,00	0,00	0,00
	TOPLAM	1.490.405.495,62	1.490.405.495,62	15.573.390,83	15.573.390,83

Erzincan PTT Başmüdürlüğüne ait 2017 yılına ait geçici mizan yukarıda verilmiştir. Buna göre Erzincan PTT Başmüdürlüğünde dönem sonunda şu işlemler yapılmıştır.

		BORÇ	ALACAK
	/31.12.2017/		
31	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	2.586.339,30	2.586.339,30
	770 Genel Yönetim Giderleri		
	/31.12.2017/		
32	632 Genel Yönetim Giderleri	2.586.339,30	
	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı		2.586.339,30
	/31.12.2017/		
33	290 İşletme Bağlantı Hesapları	2.518.173,59	
	632 Genel Yönetim Giderleri		2.515.924,49
	689 Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar		2.249,10
	/31.12.2017/		
34	600 Yurtiçi Satışlar	35.867,72	
	642 Faiz Gelirleri	3.107,60	
	671 Önceki Dönem Gelir Ve Karlar	497,65	
	679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar	163.247,84	

	290 İşletme Bağlantı Hesapları		202.720,81
	_____/31.12.2017/_____ 690 Dönem Karı Veya Zararı	2.518.173,59	
35	290 İşletme Bağlantı Hesapları		2.518.173,59
	_____/31.12.2017/_____ 290 İşletme Bağlantı Hesapları	202.720,81	
36	690 Dönem Karı Veya Zararı		202.720,81
	_____/31.12.2017/_____ 770 Genel Yönetim Giderleri	176.908,25	
37	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		176.908,25
	_____ TOPLAM	10.791.375,65	10.791.375,65

**KESİN
MİZAN**

Muhasebe Birimi Kodu: 50000
Muhasebe Birimi Adı: Erzincan PTT
Başmüdürlüğü

Bütçe Yılı:
2017

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100	KASA	350.681,06	350.588,71	92,35	0,00
102	BANKALAR	107.058.863,36	107.058.853,62	9,74	0,00
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	3.214.841,99	3.214.841,99	0,00	0,00
120	ALICILAR	119.992,62	119.992,62	0,00	0,00
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	157,89	157,89	0,00	0,00
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	245.186,91	245.186,91	0,00	0,00
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR (HİZMET FAALİYETLERİ HARİÇ)	19.463,53	0,00	19.463,53	0,00
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI ()	0,00	19.463,53	0,00	19.463,53
150	İLK MADDE VE MALZEME	272.546,03	173.557,12	98.988,91	0,00
156	MÜBAYAA HESAPLAR	127.196,25	127.196,25	0,00	0,00
157	DİĞER STOKLAR	830,00	830,00	0,00	0,00
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	44.326,70	44.326,70	0,00	0,00
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	108.388,95	37.695,00	70.693,95	0,00
191	İNDİRİLECEK KDV	400.096,59	400.096,59	0,00	0,00
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	0,52	0,52	0,00	0,00
195	İŞ AVANSLARI	4.550,00	4.550,00	0,00	0,00
196	PERSONEL AVANSLARI	27.362,54	27.362,54	0,00	0,00
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	20.402,63	0,00	20.402,63	0,00
250	ARAZİ VE ARSALAR	16.709,15	0,00	16.709,15	0,00
252	BİNALAR	10.790.278,44	1.333.385,99	9.456.892,45	0,00
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	166.270,12	0,00	166.270,12	0,00
255	DÖŞEME VE MEFRUŞAT	5.075,34	0,00	5.075,34	0,00
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	2.350,00	0,00	2.350,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ()	96.965,17	1.741.074,80	0,00	1.644.109,63
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	295.894,42	295.894,42	0,00	0,00
265	BİLGİSAYAR UYGULAMA PAKET PROGRAMLARI	3.530,00	0,00	3.530,00	0,00
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ()	0,00	3.529,99	0,00	3.529,99
290	İŞLETME BAĞLANTI HESAPLARI	782.671.763,87	792.959.326,32	0,00	10.287.562,45
320	SATICILAR	1.931.882,15	2.103.054,35	0,00	171.172,20
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	42.807,90	62.210,01	0,00	19.402,11
328	POSTA ÇEKLERİ MEVDUATLARI	229.261,47	229.261,47	0,00	0,00
335	PERSONELE BORÇLAR	30.695,93	31.555,93	0,00	860,00
339	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	60.553,06	60.553,06	0,00	0,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	282.817,89	308.663,04	0,00	25.845,15
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	418.395,02	422.380,91	0,00	3.985,89
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	132.346,76	132.346,76	0,00	0,00
391	HESAPLANAN KDV	33.227,24	33.227,24	0,00	0,00
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	561.546.669,04	561.546.669,04	0,00	0,00
394	TEVKİF EDİLEN VERGİLER	168.313,85	168.313,85	0,00	0,00
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	0,11	0,11	0,00	0,00
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	487.486,04	487.486,04	0,00	0,00
600	YURTIÇI SATIŞLAR	116.046,74	116.046,74	0,00	0,00
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	5.102.263,79	5.102.263,79	0,00	0,00

KESİN MİZAN

Muhasebe Birimi Kodu: 50000
Muhasebe Birimi Adı: Erzincan PTT
Başmüdürlüğü

Bütçe Yılı:
2017

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
642	FAİZ GELİRLERİ	43.446,30	43.446,30	0,00	0,00
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR	36,03	36,03	0,00	0,00
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	1.146,64	1.146,64	0,00	0,00
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI	497,65	497,65	0,00	0,00
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	164.695,31	164.695,31	0,00	0,00
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	5.165,50	5.165,50	0,00	0,00
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	2.518.173,59	202.720,81	2.315.452,78	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.586.339,30	2.586.339,30	0,00	0,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	2.586.339,30	2.586.339,30	0,00	0,00
910	ALINAN KEFALET VE TEMİNAT MEKTUPLARI DEPOSU	277.100,00	169.850,00	107.250,00	0,00
911	ALINAN KEFALET VE TEMİNAT MEKTUPLARI MUDİLERİ	169.850,00	277.100,00	0,00	107.250,00
918	MERKEZE SEVK EDİLECEK PULLAR DEPOSU	3.331.866,00	2.919.866,00	412.000,00	0,00
919	MERKEZE SEVK EDİLECEK PULLAR MUDİLERİ	2.919.866,00	3.331.866,00	0,00	412.000,00
924	DÖVİZ DEPOSU	199.762,77	199.760,36	2,41	0,00
925	DÖVİZ MUDİSİ	199.760,36	199.762,77	0,00	2,41
926	ÜNİTELER ARASI DEĞERLİ KIYMETLER DEPOSU	2.381.227,30	2.381.227,30	0,00	0,00
927	ÜNİTELER ARASI DEĞERLİ KIYMETLER MUDİLERİ	2.381.227,30	2.381.227,30	0,00	0,00
928	FATURA VE KIYMETLİ EVRAK DEPOSU	4,46	4,10	0,36	0,00
929	FATURA VE KIYMETLİ EVRAK MUDİLERİ	4,10	4,46	0,00	0,36
940	DEMİRBAŞ EŞYA DEPOSU	89.147,00	0,00	89.147,00	0,00
941	DEMİRBAŞ EŞYA MUDİLERİ	0,00	89.147,00	0,00	89.147,00
960	NEZDİMİZDEKİ EMANET MALLAR DEPOSU	19.418,00	19.418,00	0,00	0,00
961	EMANET MALLAR MUDİLERİ	19.418,00	19.418,00	0,00	0,00
972	YURTIÇI FİLATELİK PUL SATICILARINA VERİLEN PULLAR DEPOSU	1.035,50	1.035,50	0,00	0,00
973	YURTIÇI FİLATELİK PUL SATICILARINA VERİLEN PULLAR MUDİLERİ	1.035,50	1.035,50	0,00	0,00
974	PUL BASKILI TAAH.MEKTUP VE TEBRİK ZARFLARI POSTA KARTLARI DEPOSU	1.530,00	1.530,00	0,00	0,00
975	PUL BASKILI TAAH.MEKTUP VE TEBRİK ZARFLARI POSTA KARTLARI MUDİLERİ	1.530,00	1.530,00	0,00	0,00
	TOPLAM	1.496.546.112,98	1.496.546.112,98	12.784.330,72	12.784.330,72

Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün 2017 yılına ait Kesin Mizanı yukarıdaki gibi olup, buna göre yapılacak kapanış kaydı ve büyük defter kayıtları şöyledir.

	BORÇ	ALACAK
/31.12.2017/		
139 şüpheli Alacaklar	19.463,53	
257 Birikmiş Amortisman	1.644.109,63	
268 Birikmiş Amortisman	3.529	
290 İşletme Bağlantılı Hesaplar	10.287.562,45	
320 Satıcılar	171.172,20	
326 Alınan Depozito Ve Teminatlar	19.402,11	
335 Personele Borçlar	860	
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	25.845,15	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	3.985,89	
911 Alınan Kefalet Ve Tem Mektupları Mudisi	107.250	
919 Merkeze Sevk Edilecek Pullar Mudisi	412.000	
925 Döviz Mudisi	2,41	
929 Fatura Ve Kıymetli Evrak Mudisi	0,36	
941 Demirbaş Eşya Mudisi	89,147	
100 Kasa		92,35
102 Banka		9,74
138 şüpheli Diğer Alacaklar		19.463,53
150 İlk Madde Ve Malzeme		98.988,91
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		70.693,95

226 Verilen Depozito Ve Teminatlar	20.402,63
250 Arazi Ve Arsalar	16.709,15
252 Binalar	9.456.892,45
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	166.270,12
255 Döşeme Ve Mefruşat	5.075,34
256 Diğer Duran Varlıklar	2.350
265 Bilgisayar Uygulama Paket Prg.	3.530
690 Dönem Karı Veya Zararı	2.315.452,78
910 Alınan Kefalet Ve Teminat Mektupları Deposu	107.250
918 Merkeze Sevk Edilen Pullar Deposu	412.00
924 Döviz Deposu	2,41
928 Fatura Ve Kıymetli Evrak Deposu	0,36
940 Demirbaş Deposu	89.147

Yevmiye kayıtlarından sonra, defteri kebir kayıtlarına geçilecektir. Defteri kebir kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

100.KASA HESABI		102.BANKALAR HESABI	
350.681,06	350.588,71	107.058.863,36	107.058.853,62

103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMRİ

3.214.841,99

3.214.841,99

120.ALICILAR HESABI

119.992,62

119.992,62

135.PERSONELDEN ALACAKLAR

157,89

157,89

136.DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

245.186,91

245.186,91

138.ŞÜPHELİ ALACAKLAR

19.463,53

139.DİĞER ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

19.496,53

150.İLK MADDE VE MALZEME

272.546,03

173.557,12

156.MÜBAYAA HESAPLARI

127.196,25

127.196,25

157.DİĞER STOKLAR

830

830

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

44.326,70

44.326,70

180.GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	
108.388,95	37.695

191.İNDİRİLECEK KDV	
400.096,59	400.096,59

193.PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	
0,52	0,52

195.İŞ AVANSLARI	
4.550	4.550

196.PERSONEL AVANSLARI	
27.362,54	27.362,54

226.VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	
20.402,63	

250.ARAZİ VE ARSALAR	
16.709,15	

252.BİNALAR	
10.790.278,44	1.333.385,99

253.TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	
166.270,12	

255.DÖŞEME VE MEFRUŞAT	
5.075,34	

<u>256.DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR</u>		<u>257.BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</u>	
2.350		96.965,1	1.741.074,80
<u>258.YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</u>		<u>265.BİLGİSAYAR UYGULAMA PAKETİ</u>	
295.894,42	295.894,42	3.530	
<u>268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</u>		<u>290.İŞLETME BAĞLANTILI HESABI</u>	
	3.529,99	782.671.763,87	792.959.326,32
<u>320.SATICILAR</u>		<u>326.ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNAT</u>	
1.931.882,15	2.103.054,35	42.807,90	62.210,01
<u>328.POSTA ÇEKLERİNDEKİ MEVDUAT</u>		<u>335.PERSONELE BORÇLAR</u>	
229.261,47	229.261,47	30.695,93	31.555,93

339.DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	
60.553,06	60.553,06	282.817,86	308.663,04
361.ÖDENECEK SGK		369.ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜK	
418.395,02	422.380,91	132.346,76	132.346,76
391.HESAPLANAN KDV		393.MERKEZLER VE ŞUBELER CARİ HESAP	
33.227,24	33.227,24	561.546.669,04	561.546,669,04
394.TEVKİF EDİLEN VERGİLER		397.SAYIM FAZLALARI	
168.313,85	168.313,85	0,11	0,11
399.DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR		600.YURTIÇİ SATIŞLAR	
487.486,04	487.486,04	116.046,74	116.046,74

<u>632.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ(-)</u>		<u>642.FAİZ GELİRLERİ</u>	
5.102.263,79	5.102.263,79	43.446,30	43.446,30
<u>649.FAALİYETLE İLGİLİ GELİRLERİ</u>		<u>659.DİĞER GİDERLER</u>	
36,03	36,03	1.146,64	1.146,64
<u>671.ÖNCEKİ DÖNEM GELİRLERİ</u>		<u>679.DĞR OLAĞANDIŞI GELİRLER</u>	
497,65	497,65	164.695,31	164.695,31
<u>689.DĞR OLAĞANDIŞI GİDERLER</u>		<u>690.DÖNEM KAR/ZARARI</u>	
5.165,50	5.165,50	2.518.173,59	202.720,81
<u>770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</u>		<u>771.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA</u>	
2.586.339,30	2.586,339,30	2.586.339,30	2.586,339,30

910 ALINAN KEFALET VE TEMİNAT MK DP

277.100

169.850

911 ALINAN KEFALET TEMİNAT MK MD

169,850

277.100

918.MERKEZE SEVK OLACAK PUL DP

3.331.866

2.919.866

919.MERKEZE SEVK OLACAK PUL MD

2.919,866

3.331,866

924.DÖVİZ DEPOSU

199.762,77

199.760,36

925.DÖVİZ MUDİSİ

199.760,36

199.762,77

926.ÜNİTLER ARASI KIYMETLİ EVRAK DP

2,381,227,30

2.381.227,30

927.ÜNİTELER ARASI KIYMETLİ EVRAK MD

2.381,227,30

2.381.227,30

928.FATURA VE KIYMETLİ EVRAK DP

4,46

4,10

929.FATURA VE KIYMETLİ EVRAK MD

4,10

4,46

940.DEMİRBAŞ EŞYA DEPOSU

89.147

941.DEMİRBAŞ EŞYA MUDİSİ

89.147

960.EMANET MALLAR DEPOSU		961.EMANET MALLAR MUDİSİ	
19.418	19.418	19.418	19.418

972.YRTÇ FLALETİK P.STC. VER. P.DP		973.YRTÇ FLALETİK PUL STC. VER. PUL MD	
1.035,50	1.035,50	1.035,50	1.035,50

974.P BKL TH. MK VE TBRK KARTI DP		974.P BAKILI TH.MK VE TBRK KARTI MD	
1.530	1,530	1,530	1,530

Uygulama yaptığımız PTT Başmüdürlüğü'nün 31 Aralık 2017 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir

AKTİF	ERZİNCAN BAŞMÜDÜRLÜĞÜ'NÜN 31.12.2017 TARİHLİ BİLANÇOSU		PASİF	
1.DÖNENVARLIKLAR	169.784,95	1.KISAVADELİYABANCIKAYNAKLAR	10.508.827,80	
A-HAZİRDEĞERLER	102,09	C-TİCARİBORÇLAR	190.574,31	
1-Kasa	92,35	1-Satıcılar	171.172,20	
3-Bankalar	9,74	7-AlınanDepozitoVeTeminat	19.402,11	
9-ŞüpheliDiğerAlacaklar	19.463,53	D-DİĞERBORÇLAR	860,00	
10-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)	-19.463,53	6-PersoneleBorçlar	860,00	
F-STOKLAR	98.988,91	G-ÖDENECEKVERGİVEDİĞERYÜK.	29.831,04	
1-İlkMaddeVeMalzeme	98.988,91	1-ÖdenecekVergiVeFon	25.845,15	
K-GELECEKAYAAİTGİDERVETAH.	70.693,95	2-ÖdenecekSosyalgüv.Kes	3.985,89	
1-GelecekAylaraAitGider	70.693,95	LDİĞERKV YABANCIKYNKLR	10.287.562,45	
2.DURANVARLIKLAR	8.023.590,07	4-MerkezVeŞubelerCariHesabı	10.287.562,45	
C-TİCARİALACAKLAR	20.402,63	3.ÖZKAYNAKLAR	-2.315.452,78	
7-VerilenDepozitoVeTeminat	20.402,63	L-DÖNEM NET KARI(ZARARI)	-2.315.452,78	
F-MADDİDURANVARLIKLAR	8.003.187,43	1-Dönem Net Karı(Zararı)	-2.315.452,78	
1-AraziVeArsalar	16.709,15			
3-Binalar	9.456.892,45			
4-Tesis,MakinAVECihazlar	166.270,12			
6-DöşemeVeMefruşat	5.075,34			
7-DiğerMaddiDuranVrlk	2.350,00			
8-BirikmişAmortisman(-)	1.644.109,63			
G-MADDİOLMAYANDURANVARLIKLAR	0,01			
6-BilgisayarUygIPaketPrg	3.530,00			
9-BirikmişAmortsiman(-)	3529,99			
AKTİF TOPLAMI	8.193.375,02	PASİF TOPLAMI	8.193.375,02	
NAZİM HESAPLAR	11.993.782,29	NAZİM HESAPLAR	11.993.782,29	

Uygulama yaptığımız PTT Başmüdürlüğü'nün 2017 tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

GELİR TABLOSU	
A. BRÜT SATIŞLAR	35.867,72
1. YURTİÇİ SATIŞLAR	35.867,72
C.NET SATIŞLAR	35.867,72
E.BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI	35.867,72
F.FAALİYET GİDERLERİ	2.515.924,49
3.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.515.924,49
G.FAALİYET KARI VEYA ZARARI	-2.480.056,77
H.DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	3.107,60
3.FAİZ GELİRLERİ	3.107,60
K.OLAĞAN KAR	-2.476.949,17
L.OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	163.745,49
1.ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR	497,65
2.DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	163.247,84
M.OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-2.249,10
2.DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	-2.249,10
N.DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-2.315.452,78
P.DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-2.315.452,78

PTT Başmüdürlüğünde Nakit ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Uygulamalarının Karşılaştırılması

Çalışmanın uygulama bölümünde Erzincan PTT Başmüdürlüğü'nün mizan cetvelleri, bilançosu ve gelir tablosu hazırlanarak, Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesine geçiş sürecinin, Erzincan PTT Başmüdürlüğünde Türkiye geneliyle aynı doğrultuda gerçekleştiği ortaya konulmuştur. Muhasebe sistemi içerisinde uygulanmakta olan nakit esasına dayalı devlet muhasebe sistemi uygulamasında, belli bir standart olmadığı, bütçe dışı işlemlerin kaydedilmediği ve sadece bütçe odaklı işlemlerin kaydedilip raporlandığı ifade edilebilir. Bu gibi nedenlerden dolayı, nakit esasına dayalı devlet muhasebesinin, sonuç üretmeyen ve raporlama yapmak için yetersiz veri üreten bir muhasebe sistemi olduğu anlaşılmaktadır. Devlet muhasebesinde, nakit esastan tahakkuk esasına geçilmesi bu gibi nedenlerden dolayı zorunlu hale gelmiştir.

Bu yeni devlet muhasebesi sistemi, uygulamada birliği sağlayan, devletin mali istatistiklerini kullanacak olanlara politika oluşturmada ya da ileriye yonelik karar almalarında yararlanabilecekleri veri tabanı sunabilen bir bilgi sistemine donuşmuştur. Bu doğrultuda, kamu mali yonetiminde hesap verebilme ve saydamlık, devletin resminin tam olarak gorulebilmesine imkan verirken, genel yonetimi kapsayan ve devlet faaliyetlerine ait uluslararası standartlara uygun mali tabloların hazırlanarak, ilgililerin hizmetine sunulabilmesini sağlamıştır.



SONUÇ

Devlet muhasebesi, devlete ait mali özellikli ve para ile ifade edilebilen işlemlerin kaydedilerek, kaydedilmiş olan bilgilerin toplu olarak gösterilip yorumlanmasına yönelik faaliyetlerin tamamıdır. Devlet muhasebesinin amacı ise; devletin ve diğer kamu kurumların, mali yıl içindeki faaliyet sonuçları ile gelir-gider yönetiminin kontrolüne yardımcı olarak, kaynak ile varlıkları takip edip, bunlardan dönem sonlarında ilgi kesimin ihtiyaçlarına uygun olacak raporlar hazırlayabilmesi için, mali yıl içinde gerçekleşen gelir ve giderleri en doğru şekilde belirleyip bu sonuçları raporlamaktır.

Muhasebe sistemi uzun süre nakit esaslı muhasebe sistemine yani gelirlerin tahsil edildiği zaman, giderlerin ise ödemesinin yapıldığı zaman bir başka deyişle, bütçelerle verilen ödenekleri ve yapılan harcamaları finanse edebilmek amacıyla toplanan gelirleri kapsayan muhasebe sistemine göre tutulmuştur. Bu nedenle devlet muhasebesinin başlangıç noktası nakit esasına dayalı muhasebe sistemidir. Diğer taraftan devlet muhasebesinin bir diğer ayağı da, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yani maddi duran varlıklarda dâhil olmak üzere, ileride gerçekleşme durumu olan her türlü mali işlemin kaydedildiği muhasebe sistemine dayanmaktadır. Bu iki sistem arasında ise uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bulunmaktadır.

Türkiye’de 2004 yılından itibaren genel yönetime dâhil olan bütün birimleri kapsayan “devlet muhasebesi genel yönetmeliği” ile tahakkuk esasına dayalı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını da kapsayan bir muhasebe sistemi kurulmuştur. Daha sonra “genel bütçeli idareler ve katma bütçeli idareler muhasebe yönetmeliği”, merkezi yönetimde bulunan gelen ve katma bütçeli idareler için çerçeve hesap planına da uygun olacak şekilde hazırlanmış ve 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hazırlanan bu yönetmelik ise, vergi harcamalarının raporlanabilmesine, kamunun sunmuş olduğu hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanabilmesine, yıllık veya ara mali tabloların, gelir-gider harcamalarının karşılaştırmalarının yapılarak analizlerde bulunabilmek için kullanılacak olan ara mali verilerin üretilmesine elverişlidir.

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemini 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu yeniden düzenlemektedir. Özellikle uluslararası gelişmelere uygun olacak devlet muhasebesi, kamu mali yönetimin sınırlarının çizilmesi, mali raporlama, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması ile devlete ait mali istatistiklerin hazırlanması gibi konularda birçok yeni yaklaşım sunmaktadır. Kanunun 49 uncu maddesinde yer alan, devlet muhasebe sistemi, mali raporların düzenlenmesinde ve kesin hesabın çıkarılmasında temel teşkil edecek, kara alma, hesap verme ve kontrol aşamalarının etkin çalışmasını sağlayacak biçimde kurulup, yönetilecektir ibaresi, kanunun devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasına ve devlet muhasebesine yaklaşımı açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık, kesin hesap ile denetim gibi kamu mali yönetim de yer alan kavram ve anlayışlar üzerinde de devlet muhasebesinin etkili olduğu belirtilmiştir.

Sonuç olarak, Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi, sisteme çok sayıda yeniliği de beraberinde getirmiştir. Bunlar;

- ✓ Kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanmıştır
- ✓ Devletin tüm mali faaliyetleri kayıt altına alınmaktadır
- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kayıt altına alınmaktadır
- ✓ Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlamasına destek sağlamaktadır
- ✓ Devlet borçlarının mali raporlarda görülmesi sağlanacaktır
- ✓ Kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilmektedir
- ✓ Vergi harcamalarının raporlanabilmesi mümkün hale getirilmiştir
- ✓ Bütçe muhasebesi aracılığıyla tüm bütçeleştirilme işlemleri muhasebe tarafından sağlanmaya başlanmıştır.

KAYNAKÇA

- “Muhasebe Finansman Yevmiye Defteri”, Tc Milli Eğitim Bakanlığı, Megep Yayınları, Ankara 2008.
- AKARÇAY, Vural, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Ve Uygulaması”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayını, 1980.
- AKÇAKANAT, Özen, “ Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma”, Yayınlanmış Doktora Tezi, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2011.
- AKMUT, Özdemir, “Türkiye Devlet Muhasebesi”, Ankara, Atatürk Üniversitesi Yayınları, 1973.
- ALTAY, Başak, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Ve Üniversitede Uygulama Örneği”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi, 2015.
- ARICA, Ayşegül, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması”, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir 2002, s. 32.
- AYVAÇIÇEĞİ, Tülay, “ Kamu İdarelerinde Muhasebe Sistemi Ve Özelliklerinin İncelenmesi”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Dönem Projesi, Edirne, Trakya Üniversitesi, 2014.
- AZMİ, Güngör, “Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Yayın No:1981/231, 1981.
- ÇETİNKAYA, Özhan, “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler Ve Türkiye’ De Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. Seri / Yıl 2004, s.86.
- DAYAR, Hatice, ESENKORT, Yasemin, “Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması Ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C.13-52, 2008, s.263-294.

- DEMİRCİ, Ayhan Güven, “Devlet Muhasebesinin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Beykent Üniversitesi, 2015.
- DEMİRHAN, Ali Asker, “ Strateji Yönetimi Ve Devlet Muhasebesi”, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi, 2007.
- Devlet Planlama Teşkilatı, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Yayın No: DPT:2517Öik:535, 2000, s:70.
- DİŞLİ, Mustafa, “Muhasebat Kontrolörler Derneği Yayınları”,Yayın No:6, 2004, s.11.
- François, Lequiller, Derek, Blades, “Understanding National Accounts”, OECD, Paris 2. Baskı, 2014, s. 244.
- GİRAY, Adil, “ Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi”, Ankara, Gazi Kitapevi, 1997
- GÖKGÖZ, Abdullah, “Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi Üzerine”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, Yıl:1, Sayı:1, s:54.
- GÜLER, Mahmut Selim, GÜLÇİÇEK, Miraç, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, Sayı 54, Temmuz-Eylül 2004, s. 61.
- GÜR TAFLAN, Şeyda,“Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, Atatürk Üniversitesi, 2008.
- Gürbüz, Gökçen,” Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar Ve Öneri “,Beta Basım İstanbul, Yayınları, Türkmen Kitap Evi, 2003.
- HAFTACI, Vasfi, Cemkurt, Badem,“ Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2006,s. 83.

- HÜRCAN, Yasemin, KIZILTAŞ, Emine, YILMAZ, Hakan, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, İstanbul, Tesev Yayınları, 2000.
- KARAARSLAN, Erkan, “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru Ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi”, Ankara, Mitoged Yayınları, 2007.
- KARAARSLAN, Erkan, “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru Ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi”, Ankara, Mitoged Yayınları, 2007.
- KARAARSLAN, Erkan, GÜLSER, Hamdi, HASTÜRK, Mesut, “Kamu Mali Yönetimi Ve Devlet Muhasebesi Ders Notları” , Genel Mevzuat Yayınları, Yayın No. 11, 2006, s.102.
- KARAARSLAN, Erkan, “Devlet Muhasebesi Olgusu Ve Ülkemizdeki Devlet Muhasebesi Standartları”, Ankara, Türgan Yayınları, 2005.
- KERİMOĞLU, Baki, “ Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, yayın no.17, 2002, s. 88.
- KILIÇOĞLU, Adnan Yüksel, “Yerel Yönetimlerde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları”, YYAEM Yayınları, Yayın No:24, Ankara 2007.
- KIRILMAZ, Muhammet, ATAK, Filiz, “Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık Ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları”, Kamu Denetçiliği Kurumu Ombudsman Akademi Dergisi, Sayı.3, Temmuz- Aralık, 2015.
- KIYMIK, Hakkı, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması”, Yayınlanmış Doktora Lisan Tezi, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2009.
- Maria Antónia Jorge de Jesus, Susana Margarida Jorge, “Governmental Accounting versus National Accounts: Implications of different accounting bases on EU member States Central Government deficit/surplus”, Accounting Department of ISCTE Business School Instituto Universitário de Lisboa, Working Paper – 12/01, s.2

- Maria Ant3nia, Jesus, Susana, Jorge, “From Governmental Accounting to National Accounting: Implications on the Portuguese Central Government Deficit”, ISCTE/ Foculdade de Economia da U.C., s.26-27.
- 3Z, Ahmet Emre, “Kamu Mali Y3netiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Yayınlanmış Yeterlilik Tezi, Ankara 2008.
- PEHLİVAN, Nazlı, “Devlet Muhasebe Sistemi Ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Y3netmeliği Uygulaması” Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, Çorum, Hitit Üniversitesi, 2010.
- POLAT, Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetim Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, sayı 49, 2003.
- Prepared by Joe, Cavanagh, Suzanne, Flynn, Delphine, Moretti, “Implementing Accrual Accounting in the Public Sector”, Fiscal Affairs Department, September 2016, s.5.
- SERMEÇELİ, Murat, “Devlet Muhasebesi Kavramı, T3rkiye’deki İşleyişı Ve Erzurum Defterdarlığı Narman Mal M3d3rl3đ3n De Bir Uygulama”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, Erzurum Üniversitesi, 2010.
- SOYLU, H3lyla, “Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Y3netiminde 3nemi”, Avrupa Birliği Uzmanlık Yüksek Lisan Tezi, Ankara 2004.
- TAŞĐIN, Yasemin, “Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama”, Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi Erzurum, Atat3rk Üniversitesi, , 2010.
- TOPKAYA, Ali, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları 3zerine Bir Çalışma”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, Yıl 1, Sayı 2, Temmuz-Eyl3l 2006.
- TOPRAK, D3riye, “5018 Sayılı Kamu Mali Y3netimi Ve Kontrol Kanunu’nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi, S3leyman Demirel 3niversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak3ltesi Dergisi, 2008, Sayı.2.

URAL, Oğuz Sabit, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Ve Bir Örnek Uygulama”,
Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008.

YANIK, Serap Sebahat, “Türkiye ‘deki Devlet Muhasebesinin Uluslar Arası
Standartlarla Karşılaştırılması Ve Yeni Devlet Muhasebe Siteminin
Oluşturulması”, Yayımlanmış Doktora Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi, 2000.

YILDIRIM, Zuhale, Özkan, ÇETİNKAYA, “Devlet Muhasebesi Teori Ve
Uygulama”, Bursa, Ekin Yayın Evi, 1999.



İNTERNET KAYNAKLARI

- “Introduction to Accounting Principles”,
<https://www.accountingcoach.com/accounting-principles/explanation> s.1,
(07.04.2017).
- “The Governmental Accounting System in Argentina”,
<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/no-7-the-governmenta>
(12.03.2017).
- ” Analysis of Public Accounting Systems in the European Union”
<http://dx.doi.org/10.5430/rwe.v6n3p23> (11.04.2017), s. 24.
- Andy WAYNNE, “Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?”, <https://www.academia.edu/2328117> s.1,
(13.03.2017).
- Çolak, H.Bayram, “Kamu İdareleri İçin Tahakkuk Esaslı Muhasebe Neler Getiriyor”
Yaklaşım(eyaklaşım)Dergisi,<http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/11makale31.html> (20.06.2017), s.1.
- Devlet Planlama Teskilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, <http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/> (17.05.2017) , 2000, s.75.
- DUMAN,Ömer “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”,
www.kamufinans.com/devlet-muhasebesinde-reform-calismalar, (01.06.2017).
- Dünyada Uygulanan Muhasebe Sistemleri,
<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp> (15.06.2017).
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 25.12.2014 Tarihli 29214 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.muhasibat.gov.tr/content/muhasebe-mevzuati-ve-uygulamalari> (16.02.2018).
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,
<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003> (13.02.2018).

- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,
<https://www.İsmmmo.Org.Tr/Mevzuat/C-Hesap-PlanıAcıklamaları—4009>
(06.05.2017)
- James L. Chan, “International Public Sector Accounting Standards: Conceptual And Institutional Issues” , <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>
(06.05.2017), s. 4.
- KARAARSLAN, Erkan, Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı,
www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/33.2.pdf (13.02.2018),
s.7
- KARAARSLAN, Erkan,“Devlet Muhasebe Olgusu”, www.erkankaraarslan.org,
(02.05.2017), s. 10.
- KARAARSLAN, Erkan,“Ülkemizde Devlet Muhasebesi Serüveni”,www.erkankaraarslan.org (15.05.2017), s.9.
- KARAARSLAN,Erkan, “Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, <https://dergiler.sgb.gov.tr/> (09.04.2017), s.8.
- KARAARSLAN,Erkan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi İle Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar”,
www.erkankaraarslan.org (12.04.2017), s.9.
- KARAARSLAN,Erkan,“ Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, www.erkankaraarslan.org, (07.04.2017), s.15.
- KARAARSLAN,Erkan,“Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş”, www.erkankaraarslan.org (09.04.2017), s.5.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, “VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, <http://www.sp.gov.tr/tr/kutuphane/s/65/>
(11.03.2017), Ankara 2002, s. 28.
- TC Maliye Bakanlığı, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”,
web.iyte.edu.tr/strateji/dosya/IYTE08-egitimcalismalari/TEMS0.ppt (02.04.2017), s.28.