

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBESİ VE DEVLET MUHASEBESİ
STANDARTLARI (BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE BİR
UYGULAMA)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İBRAHİM HALİL EMRE

GAZİANTEP
TEMMUZ 2011

T.C.
GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBESİ VE DEVLET MUHASEBESİ
STANDARTLARI (BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE BİR
UYGULAMA)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İBRAHİM HALİL EMRE

DANIŞMAN: Yrd. Doç. Dr. Mehmet CİVAN

GAZIANTEP
TEMMUZ 2011

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**Devlet Muhasebesi Ve Devlet Muhasebesi Standartları (Büyükşehir
Belediyesinde Bir Uygulama)**

İBRAHİM HALİL EMRE

Tez Savunma Tarihi: 25.07.2011

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Yrd. Doç. Dr. Ahmet AĞIR
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.

Yrd. Doç. Dr. Nurettin İBRAHİMOĞLU
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımca (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Civan
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

İmzası

Prof.Dr.Cengiz TORAMAN (Jüri Başkanı)

Doç.Dr.İbrahim ARSLAN

Yrd.Doç.Dr.Mehmet CİVAN

TEŐEKKÜR

Bu tezin hazırlanmasında ve yürütülmesinde benden yakın ilgi ve desteğini esirgemeyen değerli tez danıőmanım Yrd. Doç. Dr. Mehmet CİVAN' a teőekkürlerimi sunmayı bir borę bilirim.

Çalışmanın çeşitli aőamalarında katkı ve desteklerini esirgemeyen Zekeriya ÖZDEMİR' e teőekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalıőmamı gerçekleőtirdięim dönem içerisinde her zaman yanımda olan ve bana destek veren eőim Bengü ve aileme teőekkürlerimi sunarım.

ÖZET

DEVLET MUHASEBESİ VE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI (BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE BİR UYGULAMA)

EMRE, Halil İbrahim
Yüksek Lisans Tezi, İşletme ABD
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mehmet CİVAN
Temmuz 2011, 142 sayfa

Günümüzün değişen ve gelişen dünyasında kamu sektörünün mali yapısının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi önemli bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Kıt olan kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli olarak kullanılabilmesi, bu kaynakların yeniden ekonomiye kazandırılabilmesi, kamu mali yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali şeffaflığın sağlanabilmesi, mali ve idari karşılaştırılabilirliğin ve performansın ölçülmesinde bir ölçüt olarak kullanılacak bir kamu sektörü muhasebe sisteminin kurulup geliştirilmesi ihtiyacı tüm dünyada bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Uluslararası gelişmeler ve kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü göz önüne alındığında kamu sektörü muhasebesinin önemi yadsınamaz bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Kamu sektörü muhasebesinin doğru bir biçimde uygulanabilmesi için öncelikle sistem geliştirmedeki hatalardan dönülmelidir. Öncelikle hesap planı geliştirmek yerine, kamu sektörü muhasebesine yönelik ilkelerin ve standartların düzenlenmesi gereklidir. Bu çalışmada devlet muhasebesi ile ilgili literatür taraması yapılmış ve Gaziantep Büyükşehir Belediyesi verileri esas alınarak uygulamalı bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada amaç; devlet muhasebe standartlarının kamu sektöründeki uygulamalarının tespit edilerek sorgulanmasıdır. Sonuç olarak, devlet muhasebesi standartları alanında yapılan düzenlemelerin uygulamaya konulması ile kamu hesaplarının işleyişi ve finansal tablolarının anlaşılabilirliği, güvenilirliği, mali ve idari performansın karşılaştırılması daha da artmıştır.

Anahtar kelimeler: Devlet Muhasebesi, Devlet Muhasebe Standartları, Mali tablolar, Tahakkuk

ABSTRACT**STATE ACCOUNTING AND STATE ACCOUNTING STANDARDS (AN APPLICATION IN METROPOLITAN MUNICIPALITY)**

EMRE, Halil İbrahim

Master Thesis, Business Department

Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Mehmet CİVAN

July 2011, 142 pages

In today's changing and developing world, public sector's financial structure of measurement, evaluation and development is emerging as an important need. Use of scarce public resources more efficiently and productively, the economy of these resources earn again, ensure fiscal transparency and accountability in public financial management, financial and administrative performance, comparability, and can be used as a criterion to measure the need to develop a public sector accounting system, established a requirement, emerges as need all over the world. International developments and the size of the public sector in the economy given the importance of public sector accounting in a way that is undeniable. In order to properly implement the public sector accounting, should return errors in developing the system. First, instead of developing the chart of accounts, principles and standards for public sector regulation of accounting is required. In this study, existing literature on government accounting and has been done and an applied research on the basis of data from the Gaziantep Metropolitan Municipality. In this study the purpose was to investigate state accounting standards in public sector of practices. As a result, the implementation of the arrangements made in the field of government accounting standards and the functioning of the public accounts and financial statements of the comprehensibility, reliability, financial and administrative performance of comparison have increased.

Anahtar kelimeler: State Accounting, State Accounting Standards, Financial Statements, Accrual.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
1. GİRİŞ	1
1.1.GİRİŞ.....	1
2. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÇERÇEVESİ	3
2.1.DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI.....	3
2.2.DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI VE AMACI.....	4
2.3. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	5
2.4. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER.....	7
3. DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI	9
3.1.DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE KAPSAMI.....	9
3.2.MALİ TABLOLARIN SUNULMASI STANDARDI (DMS1).....	11
3.2.1.Mali Tabloların Sunulması Standardının Amacı ve Kapsamı.....	11
3.2.2.Mali Tabloların Sunulması Standardına İlişkin Temel Kavramlar.....	12
3.2.3.Malî Tabloların Amacı.....	23
3.2.3.1. Malî Tabloların Bölümleri.....	25
3.2.5.Malî Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu ve Standartlara Uyumu.....	33
3.2.6.Muhasebe Politikaları.....	34
3.2.7.İdarenin Sürekliliği.....	35
3.2.8.Sunumun Tutarlılığı.....	35
3.2.9.Önemlilik ve Birleştirerek Sınıflandırma.....	36
3.2.10.Netleştirme.....	36
3.2.11.Karşılaştırılmalı Bilgi.....	38
3.2.12.Malî Tabloların Yapısı ve İçeriği.....	39
3.2.13.Mali Raporlamanın Niteliksel Özellikleri ve Temel İlkeler.....	39

3.3. NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI (DMS 2).....	42
3.3.1. Nakit Akış Tabloları Standardının Amacı ve Kapsamı.....	42
3.3.2. Nakit Akış Tabloları Standardına İlişkin Temel Kavramlar..	42
3.3.3. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Nakit Akışlarının Raporlanması ve Sunumu.....	43
3.3.3.1. Nakit ve nakit benzeri varlıklar.....	43
3.3.3.2. Nakit akışlarının raporlanması ve sunulması.....	44
3.3.4. Yabancı Para Nakit Akışları ve Nakit Dışı İşlemler.....	48
3.3.4.1. Yabancı para nakit akışları.....	48
3.3.4.2. Nakit dışı işlemler.....	49
3.4. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI (DMS 3).....	51
3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	51
3.4.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar.....	51
3.4.3. Muhasebe Politikaları.....	53
3.4.3.1. Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması... 53	
3.4.3.2. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler.....	54
3.4.3.3. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin Uygulanması.....	54
3.4.3.4. Muhasebe politikası değişikliklerinin açıklanması. 55	
3.4.4. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	56
3.4.5. Hatalar.....	59
3.5. DÖVİZLE YAPILAN İŞLEMLER VE DÖVİZ KURLARINDAKİ DEĞİŞİMİN ETKİLERİ STANDARDI (DMS 4)....	67
3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	67
3.5.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar.....	68
3.5.3. Yabancı Para Birimindeki İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması.....	69
3.5.4. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi.....	71
3.5.5. Geçerli Para Biriminde Değişiklik.....	73
3.5.5.1. Mali tablolarda kullanılan para birimine çevirme.. 74	
3.5.5.2. Yabancı ülkedeki bağlı kuruluşların tablolarının çevrilmesi.....	74
3.6. BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI (DMS 5).....	75
3.6.1. Borçlanma Maliyeti Standardının Amacı ve Kapsamı.....	75
3.6.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar.....	76
3.6.3. Borçlanma Maliyetlerinin Unsurları, Muhasebeleştirilmesi ve Aktifleştirme.....	76
3.6.3.1. Borçlanma maliyetlerinin unsurları.....	77
3.6.3.2. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi....	77
3.6.3.3. Aktifleştirilebilen borçlanma maliyetleri.....	78
3.7. KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR STANDARDI (DMS 6).....	82
3.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	82
3.7.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar.....	82
3.7.3. Konsolide Mali Tablolar ve Bireysel Mali Tablolar.....	83
3.7.3.1. Konsolide mali tabloların sunulması ve konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek olmayan durumlar....	84
3.7.3.2. Konsolide mali tabloların kapsamı.....	85
3.7.3.3. Mali raporlama açısından diğer kuruluş	

üzerindeki kontrolün belirlenmesi.....	85
3.7.3.4. Konsolidasyon işlemleri.....	89
3.7.4.1. Konsolide bilanço düzenlenmesine yönelik notlar.	91
3.7.4.2. Bireysel mali tablolarda kontrol edilen kuruluşların, müştereken kontrol edilen kuruluşların ve iştiraklerin gösterilmesi.....	95
3.7.4.3. Konsolide mali tablolarda yapılacak açıklamalar...	95
4. DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR.....	97
4.1.MALİ TABLOLARIN SUNULMASI STANDARDI (DMS1) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR.....	97
4.2.NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI (DMS2) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR.....	114
4.3.BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI (DMS5) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR.....	130
4.4.KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR STANDARDI (DMS6) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR.....	132
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	138
KAYNAKLAR.....	140
ÖZGEÇMİŞ.....	142

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 3.1. Örnek bilanço.....	29
Tablo 3.2. Örnek faaliyet sonuçları tablosu (Gelirlerin ekonomik ve giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılmasının açıklanması).....	30
Tablo 3.3. Giderlerin niteliğe göre sınıflandırılmasının açıklanması.....	31
Tablo 3.4. Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu.....	31
Tablo 3.5. Örnek net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu.....	32
Tablo 3.6. Örnek nakit akış tablosu.....	33
Tablo 3.7. Karşılaştırmalı bilgi örneği.....	39
Tablo 3.8. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı	50
Tablo 3.9. G Büyükşehir Belediyesi' nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan bilançosu.....	63
Tablo 3.10. G Büyükşehir Belediyesi' nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan mali varlık yükümlülükler değişim tablosu	63
Tablo 3.11. G Büyükşehir Belediyesi' nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan faaliyet sonuçları tablosu.....	64
Tablo 3.12. G Büyükşehir Belediyesi' nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan öz kaynak değişim tablosu	64
Tablo 3.13. Düzeltme kayıtlarından sonra yeniden düzenlenen mali tablolar....	65
Tablo 3.14. Mali varlık yükümlülük değişim tablosu.....	65
Tablo 3.15. Faaliyet sonuçları tablosu.....	66
Tablo 3.16. Öz kaynak değişim tablosu.....	67
Tablo 3.17. (A)Yerel Yönetimi ile (B) Şirketinin aynı döneme ait konsolide edilecek bilançoları.....	93
Tablo 3.18. Konsolidasyona girecek (A)Yerel Yönetimi ile (B) Şirketinin mali tablolarının birleştirilmesi -1-.....	93
Tablo 3.19. Konsolidasyona girecek (A) yerel yönetimi ile (B) şirketinin mali tablolarının birleştirilmesi -2-.....	94
Tablo 3.20. (B) Şirketinin sermayesinin % 10' azımlık payının hesaplanması... 94	94
Tablo 3.21. Konsolide bilanço.....	95
Tablo 4.1. A Belediyesinin 31.12.2007 tarihli kesin mizanı (kalan).....	97
Tablo 4.2. A Belediyesinin 2008 yılı kesin mizanı.....	98
Tablo 4.3. A Belediyesinin 2008 yılı bilançosu.....	100
Tablo 4.4. A Belediyesinin faaliyet sonuçları tablosu	101
Tablo 4.5. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu.....	101
Tablo 4.6. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu.....	102
Tablo 4.7. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu.....	103
Tablo 4.8. A Belediyesinin 2008 yılı faaliyet sonuçları tablosu (gelir ve giderlerin ekonomik sınıflandırmaya göre gösterilişi).....	104
Tablo 4.9. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu.....	104
Tablo 4.10. B Belediyesinin 31.12.2007 tarihli genel geçici mizanı.....	105
Tablo 4.11. B Belediyesinin 31.12.2007 tarihli kesin mizanı	107

Tablo 4.12. B Belediyesinin 2007 yılı bilançosu	107
Tablo 4.13. B Belediyesinin 2007 yılı faaliyet sonuçları tablosu	108
Tablo 4.14. A Kamu idaresinin 2008 – 2009 yılları karşılaştırmalı bilançosu...	109
Tablo 4.15. A Kamu idaresini 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren malî yıl için faaliyet sonuçları tablosu gelirlerin ekonomik ve giderlerin fonksiyona göre sınıflandırması.....	111
Tablo 4.16. Kamu idaresini 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren malî yıl için faaliyet sonuçları tablosu gelirlerin niteliğine göre sınıflandırması.....	11

1

Tablo 4.17. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren yıl için malî varlık/yükümlülük değişim tablosu.....	112
Tablo 4.18. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren yıl için net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu.....	113
Tablo 4.19. Örnek nakit akış tablosu.....	114
Tablo 4.20. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2008 tarihli kapanış bilançosu.....	115
Tablo 4.21. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2009 tarihli kapanış bilançosu.....	124
Tablo 4.22. Nakit akış tablosu.....	125
Tablo 4.23. 31 Aralık 2007 tarihli kapanış bilançosu.....	127
Tablo 4.24. 01 Ocak 2008 tarihli açılış bilançosu.....	128
Tablo 4.25. Nakit akış tablosu brüt yöntem.....	128
Tablo 4.26. Nakit akış tablosu net yöntem.....	128
Tablo 4.27. Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışlarının net olumlu/olumsuz fark ile mutabakatının sağlanması.....	128
Tablo 4.28. İşletmeye ait bilanço örneği.....	129
Tablo 4.29. İşletmeye ait gelir tablosu	129
Tablo 4.30. Nakit akış tablosunun düzenlenmesi	130
Tablo 4.31. A Büyükşehir Belediyesi bilançosu.....	134
Tablo 4.32. A Büyükşehir Belediyesinin faaliyet sonuçları tablosu.....	137

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 3.1. Genel yönetim kapsamındaki idareler.....	17
Şekil 3.2. Başka bir kuruluş üzerinde kontrolün tesis edilmesine ilişkin temel aşamalar.....	88

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

1.1.GİRİŞ

Günümüzün değişen ve gelişen dünyasında kamu sektörünün mali yapısının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi önemli bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Kıt olan kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli olarak kullanılabilmesi, bu kaynakların yeniden ekonomiye kazandırılabilmesi, kamu mali yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali şeffaflığın sağlanabilmesi, mali ve idari karşılaştırılabilirliğin ve performansın ölçülmesinde bir ölçüt olarak kullanılacak bir kamu sektörü muhasebe sisteminin kurulup geliştirilmesi ihtiyacı tüm dünyada bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kamu sektörünün genel ekonomi içinde büyüklüğünün artması ve bu büyüklükteki mali bilgilerin manipüle edilme riskini de arttırdığından konu daha da önem kazanmaktadır. Kamu Sektörü Muhasebe Sisteminin üreteceği doğru ve güvenilir nitelikteki mali bilgilerle ancak Kamu Mali Yönetimi isabetli kararlar alıp uygulayabilir. Dolayısıyla Kamu Sektörü Muhasebe Sisteminin, Kamu Yönetiminin gereksinim duyduğu kaliteli mali nitelikteki bilgiyi günün gereklerini karşılayacak bir biçimde üretmesi de bir gereksinim olarak ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de 1050 Sayılı Kanun kapsamında gelişen devlet muhasebesi uygulamaları, kamu sektörünün ekonomik büyüklüğü göz önüne alındığında yetersiz kalmıştır. 2005 yılından itibaren kamu mali ve idari reformu çalışmaları hız kazanmış ve 5018 Sayılı kanunla birlikte devlet muhasebesi de kamu sektörü muhasebesi anlamında şekillenmeye başlamıştır. Uluslararası gelişmeler ve kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü göz önüne alındığında kamu sektörü muhasebesinin önemi yadsınamaz bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Kamu sektörü muhasebesinin doğru bir biçimde uygulanabilmesi için öncelikle sistem geliştirmedeki hatalardan dönülmelidir. Öncelikle hesap planı geliştirmek yerine,

kamu sektörü muhasebesine yönelik ilkelerin ve standartların düzenlenmesi gereklidir. Dolayısıyla teknik alanda doğru uygulamalara gidildiğinde, uzun yıllardan beri süre gelen devlet muhasebesi kültüründen kaynaklanan davranışsal sorunlar hızla çözülebilecektir.

Çalışmamın birinci bölümünde konuya giriş yapılmıştır.

Çalışmamın ikinci bölümünde; genel olarak devlet muhasebesinin tanımı, kapsamı, amacı, tarihsel gelişimi ve devlet muhasebesi alanındaki gelişmelerin neler olduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamın üçüncü bölümünde, devlet muhasebe standartlarının tanımı ve kapsamı ile standartlara ilişkin temel kavram ve unsurlara yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise, devlet muhasebesi standartlarının uygulamalarına ilişkin çeşitli örnek uygulamalara yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI, KAPSAMI, AMACI VE DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

2.1.DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin tamamen veya kısmen mali nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplamak, kaydetmek, tasnif etmek ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üretilen bir bilgi sistemidir. Bu tanımdan hareketle Devlet Muhasebesini; Devletin icra ettiği faaliyetlere ilişkin meydana gelen mali nitelikteki işlemlerine ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür. Tanımda ifade edilen ilgili kişi ve kurumlardan kasıt, hükümet bünyesinde politika oluşturan kişiler, yerli yabancı yatırımcılar, akademisyenler, halk v.b.'dir. İşte devlet muhasebesi söz konusu kişi ve kurumlara doğru ve tutarlı bilgi sağlamak görevini yerine getirir¹.

Devlet muhasebesi, devletin para ile ifade edilen değerlerini gösteren, bu değerlerde meydana gelen değişiklikleri izleyen ve devletin her türlü faaliyetlerini nedenleri ve sonuçları ile ortaya koyan bir sistemdir.

Başka bir tanıma göre devlet muhasebesi, ekonomide yer alan tüm çıkar gruplarını ilgilendiren devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bu verilerden dönemler itibariyle yoruma ve denetime elverişli dökümler hazırlayarak sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemidir².

¹ Erkan Karaaslan. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Ankara, s.1.

² Vural Akarçay. (1980). *Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*. İstanbul, s.7.

Devlet muhasebesi kavramının bütçesel bir bakış açısıyla tanımı ise şöyle yapılabilir; Devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının belirlemelerine göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve bir muhasebe tekniğidir³.

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamalarının temelinde devlet muhasebesinin taşıdığı önem yatmaktadır⁴.

2.2.DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI VE AMACI

Gayri safi milli hâsıla, milli gelir, büyüme oranı gibi büyüklükler ulusal ekonominin bütününe kapsayan ölçümlerdir. Devlet muhasebesi bunların ölçülmesi için alt yapı oluşturur. Çünkü devlet hesapları ulusal hesapların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. O nedenle, devletin mali işlemlerini kaydeden ve raporlayan sağlam bir muhasebe sistemi, ulusal büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasına temel oluşturacaktır⁵.

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler, genel idare ile birlikte kamu sektörünü oluşturmaktadır. Fakat bu şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin amacı pazar için özel hukuk muhasebe ve raporlama ilkelerine göre mal ve hizmet üretilip kar elde etmek olduğundan devlet muhasebesinin dışındadırlar. Öyleyse devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide etmeye elverişli bir çerçevenin oluşturulması olmalıdır⁶.

Bu bağlamda devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak

³ Kenan Bulutoğlu ve Erciş Kurtuluş. (1981). *Bütçe ve Kamu Harcamaları*. s.193.

⁴ A. Azmi Güngör. (1981). *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*. s.16.

⁵Mustafa Dişli, Mehmet İpekve Binali Aydın. (Mayıs 2007). *Merkezi Yönetim Muhasebesi*. s.15.

⁶ http://www.demud.org.tr/duyurular/atopak_dms_rapor.pdf

mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri sağlıklı bir biçimde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını, raporlar şeklinde ortaya koyar.

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise, devlete ve diğer yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır. Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir deyişle, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir⁷.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar, gerekli raporları üretir.

2.3. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Osmanlı İmparatorluğunun daha önceki dönem uygulamaları bir tarafa bırakıldığında, 1839 yılında kurulan Maliye Bakanlığı tarafından 1882 yılında mal sandıkları için “Tensiki (düzene koyama) Kayıt Talimatnamesi” hazırlanmıştır. Söz konusu talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmakta gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı şimdiki ve geçmiş olarak ayrı ayrı gösterilmiştir.

İkinci Meşrutiyetten sonra Genel Muhasebe Yasası ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Adı geçen talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt usulüne göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Söz konusu talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri

⁷ Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. a.g.r., s.13.

hesaplarını defterdarlara verirlerdi. 1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir. 1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe girmiştir. Yeni talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuştur. Eski talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış, diğer sandıklar adına tahsilat ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalat hesapları yürürlüğe konmuştur. Bu talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifadeyle bu talimatname ile muzaaf kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur. Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını ve hazinenin gerçek durumunu göstermemesi, hesaplarının tam bir kontrolünün sağlanamaması üzerine değiştirilerek 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur.

Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, iki ayrı yönetmelik halinde düzenlenen işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte bir araya getirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla her iki yönetmelik birleştirilip, 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1990 tarihinden itibaren “ Devlet Muhasebesi Yönetmeliği “ adı altında yürürlüğe girmiştir⁸.

Devlet muhasebesi ve kayıt düzeni konusu, Osmanlı İmparatorluğunda da önemli bir yer tutmaktadır. Fakat gerek özel kesim ticari muhasebesinin, gerekse devlet muhasebesinin verileri olan belgelere, kayıt düzenine XV. Yüzyılın ortalarına kadar pek fazla rastlanılmamaktadır⁹.

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner

⁸ Nuri Burhan. (1999). *Ulusal Muhasebe – Devlet Muhasebesi*. Bursa, s. 40.

⁹ Oktay Güvemli. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*. Cilt 2, İstanbul, s.2.

Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. 2001 yılında genel yönetime dâhil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır¹⁰.

2.4. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

Devlet muhasebesinde yaşanan gelişmeler esas olarak Birleşmiş Milletler, OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Bu hem ülkeler arası uygulamalarda hem de bir ulusal ekonomi içinde yer alan alt sektörler ve sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulması için gereklidir¹¹. Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün olmayacağı için mali istatistik ve raporlama alanında karşılaştırma ve konsolidasyona olanak sağlayacak düzenlemelerin yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Mali istatistik ve raporlama konusunda ortaya çıkan bu gereksinim hem ülkeler arası uygulamalarda hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörler ve ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında benzerlik göstermektedir. Türkiye örneğinde açıklanabileceği gibi, bir ekonomi içinde örneğin merkezi yönetim ile yerel yönetime dâhil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Farklı ülkelerden gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir. Bu ve benzeri durumlar benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretleri arttırmaktadır¹². Bu alanda ilk referans “Ulusal Hesaplar Standartlaştırılmış Sistemi” adıyla 1952 yılında Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (daha sonra OECD olmuştur) tarafından yayımlanmıştır. Birleşmiş Milletler sırasıyla 1953 yılında

¹⁰Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (Mayıs 2002). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları*. 7.

¹¹ Baki Kerimoğlu. (Temmuz 2002), Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17, 91.

¹²Mesut Hastürk. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları Eğitim Semineri*. Antalya, s.105.

“Ulusal Hesaplar Sistemi ve Dayanak Tablolar” ve 1968 yılında “Ulusal Hesaplar Sistemi”ni yayımlamıştır¹³.

¹³Özhan Çetinkaya, (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 46, s.89.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

3.1.DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE KAPSAMI

Ülkemizde 1050 Sayılı Kanun kapsamında gelişen devlet muhasebesi uygulamaları, kamu sektörünün ekonomik büyüklüğü göz önüne alındığında yetersiz kalmıştır. 2005 yılından itibaren kamu mali ve idari reformu çalışmaları hız kazanmış ve 5018 Sayılı kanunla birlikte devlet muhasebesi de kamu sektörü muhasebesi anlamında şekillenmeye başlamıştır. Uluslararası gelişmeler ve kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü göz önüne alındığında kamu sektörü muhasebesinin önemi yadsınamaz bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Kamu sektörü muhasebesinin doğru bir biçimde uygulanabilmesi için öncelikle sistem geliştirmedeki hatalardan dönülmelidir. Öncelikle hesap planı geliştirmek yerine, kamu sektörü muhasebesine yönelik ilkelerin ve standartların düzenlenmesi gereklidir. Dolayısıyla teknik alanda doğru uygulamalara gidildiğinde, uzun yıllardan beri süre gelen devlet muhasebesi kültüründen kaynaklanan davranışsal sorunlar hızla çözülebilecektir¹⁴.

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar ülke içerisinde dahi olabilmektedir. Dünyamızın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmektedir. Bu amaç için kurumsallaşmaktadır. Standartlara olan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir. Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı aşağıdaki başlıklarda ele alabiliriz:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,

¹⁴ http://www.demud.org.tr/atopak_dms_rapor.pdf

- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmaktır.

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, özel bütçe kapsamındaki idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumları, Sosyal güvenlik kurumları: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvelde yer alan kamu idarelerini, Mahallî idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunlara bağlı birlik ve idareyi ifade etmektedir.¹⁵

Burada diğer önemli bir konuda standartları hangi kapsamda ve kimin uygulayacağı konusudur. Kamu sektörü muhasebe standartlarının kapsamını idari reform kapsamında düzenlenen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idareler oluşturmaktadır. Bu idarelerin kapsamında da genel ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bulunmaktadır. Standartların kimin tarafından uygulanacağı konusunda ise Kamu Sektörü Muhasebecisi gibi henüz bir tanım bulunmamakta ve bu alana uygun çalışacak muhasebe mensuplarına yönelik de iş

¹⁵ Erkan Karaaslan. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Ankara, s.43-44.

tanımlarının da yapılacak düzenlemelerle getirilmesi gerekmektedir. Ancak dünyadaki örnekleri gibi ulusal muhasebeciler ya da kamu muhasebecileri şeklinde değerlendirmeler yapılabilir. Ülkemizde ise konuya en yakın olarak Devlet Muhasebe Uzmanları bulunmaktadır. Bununla birlikte dünyadaki ulusal hesapların muhasebe kayıtlarından çıkarılması trendine paralel olarak ulusal muhasebeciler denilen ulusal muhasebeciler adı altında bir kavram gelişmeye başlamıştır. İlk olarak ülkelerin istatistik ofislerinde görevli olan uzmanlardan oluşan bu grup zamanla Maliye Bakanlıklarının da katılımı ile kamu hesaplarına bakan uzmanlardan da oluşmaya başlamıştır. Bazı ülkelerde var olan kamu muhasebeciliği mesleği bu şekilde yeni bir boyut kazanmıştır. Ülkemizde ise kamu hesapları ile ilgilenen tek birim Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüdür. Bu birimde ise 30 yıldan bu yana kariyer bir meslek grubu olan Devlet Muhasebe Uzmanları çalışmaktadır. Ancak ülkemize özgü nedenlerden dolayı ve kamu muhasebeciliği kavramının yeni olmasından ötürü bu meslek desteklenmemiş ve sürekli de kan kaybetmektedir. Oysa dünyadaki benzerleri gibi önemsenen bir meslek olduğu takdirde kamu sektöründe muhasebe mesleği gelişecektir. Zira dünyadaki gelişmeleri takip eden, akademik dünya ile iç içe olan bu şekilde bir meslek grubu ile muhasebe anlam kazanacaktır. Dolayısıyla ülkemizde ilk önce kamu sektörü muhasebecileri kavram olarak oturtulmalı ve kariyer bir meslek olarak tanındıktan sonra bu mesleğin ilkeleri, standartları ve etik kuralları belirlenmeli ve dünyadaki örnekleri ile kıyaslanmalı ve iş tanımları yapılmalıdır ancak böylelikle standartlardan arzu edilen sonuç alınabilir.

Kamu Sektörü Muhasebe Sistemi, belirli ilke ve standartlar üzerine yapılandırılma yerine, muhasebeyi bir hesap planı olarak değerlendirmek ve öncelikle hesap planı geliştirmek bir sistem geliştirilme hatası olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla muhasebe sistemi oluşturma da öncelikle yapılması gereken, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, doğruluk ve güvenilirlik gibi niteliksel özelliklerin ve ilkelerin benimsenmesidir. Bundan sonrada uluslararası düzeyde kabul gören standartlar dayanak kabul edilerek, hesap düzeninin oluşturulması gerekmektedir. Daha önce, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda kısmen ve 1 numaralı Devlet Muhasebe Standartlarının ekinde geçen bu ilkelerin standartların temeli olacak şekilde ön planda yer alması gerekmektedir¹⁶.

¹⁶ Sevim, Şerafettin. *Uluslar arası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebe Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler*. s.46.

3.2.MALİ TABLOLARIN SUNULMASI STANDARDI (DMS1)

3.2.1.Mali Tabloların Sunulması Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin genel amaçlı malî tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için standart, malî tabloların sunuluşuyla ilgili genel hususları, malî tabloların yapısına ilişkin kılavuz bilgileri ve tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde hazırlanan malî tabloların içeriğiyle ilgili asgari gereklilikleri ortaya koymaktadır.

Bu Standart, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları çerçevesinde tahakkuk esaslı hazırlanan genel amaçlı malî tabloların sunulmasında, tüm kurum ve kuruluşlar için aynı ve eşit şekilde uygulanır¹⁷.

3.2.2.Mali Tabloların Sunulması Standardına İlişkin Temel Kavramlar

a) Borçlanma Maliyetleri: Borçlanılan fonlarla ilişkili olarak kamu idareleri tarafından yüklenilen faiz ve diğer giderlerdir¹⁸. Borçlanma maliyetleri; kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizleri, borçlanmalarla ilgili iskonto ve primleri, borç anlaşmalarıyla bağlantılı tali maliyetleri, finansal kiralamaya ilişkin finansman giderlerini ve yabancı para ile borçlanmaların faiz maliyetlerine ilişkin kur farklarından oluşabilir.

İç borçlanmalarla ilgili üzerinde durulması gereken önemli bir gider kalemi vardır ki, idareler bunu borçlanma sırasında göz ardı etmekte ve bazen finansman ihtiyacını giderebilmek için katlanmak zorunda olduğu bir maliyet olarak kabul etmektedir. Ülkemizde bankalardan kredi kullanımı sırasında gerçek kişilerde olduğu gibi kamu kurumlarında da bankalar bir yığın ayrıntıdan oluşan, küçük puntolarla yazılmış onlarca sayfa kredi sözleşmeleri imzalatmakta; bu sözleşmelerde banka ve sigorta muameleleri vergisi ile doğmuş ve ileride doğabilecek her türlü vergi, resim ve harçların kredi kullanan tarafından ödeneceğini ilişkin hükümler konulmaktadır.

b) Defter Değeri: Varlık veya kaynakların muhasebe kayıtlarındaki değeridir.

¹⁷ <http://www.demud.org.tr/mufadatopakkaya.pdf>

¹⁸ http://www.muhasabenet.net/2009-0802-dmsk_devlet%20muhasebe%20st%205-%20borclanma%20maliyetleri.html

c) Faaliyet Dönemi Ve Faaliyet Sonucu: Faaliyet dönemi malî yılı ifade etmektedir. Faaliyet sonucu ise, faaliyetlerden doğan giderlerin, faaliyetlerden doğan gelirlerden çıkarılmasından sonra geriye kalan farktır.

Faaliyet sonucu, muhasebe sisteminin tahakkuk esaslı olmasının en önemli gösterge ve değeridir. Tahakkuk esasının varlığının en önemli kanıtını veya göstergesini gelir ve gider hesapları oluşturmaktadır ve dönem sonlarında da faaliyet sonucunun çıkarılması ile birlikte bu iki hesap varlığını sıfırlamaktadır.

6 numaralı hesap grubu faaliyet hesaplarından oluşmaktadır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde sayılan faaliyet hesapları şunlardır:

- 600 Gelirler Hesabı
- 610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı
- 630 Giderler Hesabı
- 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

Örnek: Belediyemizde kayıtlı değerleri 1.500.000,00 TL olan makineler için % 20 oranında amortisman ayrılmıştır.

630 Giderler Hesabı	300.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		300.000,00

Örnek: B ilçe belediyesince verilen emlak vergisi beyannamesi üzerine mükellef adına 200,00 TL emlak vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	200,00	
600 Gelirler Hesabı		200,00

Örnek: G Belediyesi Muhasebe Müdürlüğünde dönem sonunda gelirler hesabının alacak bakiyesi olan 1.500,00 TL faaliyet sonuçları hesabına aktararak gelirler hesabı kapatılmıştır.

600 Gelirler Hesabı	1.500,00	
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı		1500,00

d) Gelecekteki Ekonomik Yararlar: Varlıklar, kamu idarelerinin hedeflerini gerçekleştirmelerinde araç teşkil eder. Net nakit girişi oluşturmak için

elde bulundurulmuş varlıklar ise, gelecekteki ekonomik yararlardır. Bu standartta, varlıkların dâhil olabileceği tüm amaçları içermesi amacıyla ve varlıkların esas karakteristiğini tanımlamak üzere "gelecekteki ekonomik yararlar" terimi kullanılmaktadır.

Bir varlıktan ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekir. Bu tahminlerin güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda bu varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilir. Elde edilen bu tür varlıklardan gelecekte ekonomik yarar sağlanamayacağı tahmin edilmişse dönem giderlerine atılır. Bu tür tahminlerin güvenilir olması varlıklara ilişkin her türlü gelirlerin ve risklerin işletmenin kontrolü altında olmasına bağlıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde belirtilen değere kadar (2011 yılı itibari ile 700 TL) olan varlıklar, doğrudan gider kaydedilebildiğinden gelecekte ekonomik yarar sağlamayanlar arasında kabul edilir¹⁹.

e) Gelirler Ve Giderler: Gelirler; Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlemdir.

Örnek: Yol yapımı ihalesini alan A, daha sonra sözleşmeye yanaşmadığı için 1.000,00.- TL nakit geçici teminatı kuruma gelir kaydedilmiştir.

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hs	1.000,00	
600 Gelirler Hesabı		1.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	1.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		1.000,00

Örnek: Kayıtlı değeri 300.000,00.-TL ve birikmiş amortismanı 72.000,00.-TL olan bir adet taşıt *yenilemek maksadı ile* 450.000,00.-TL'ye satılmıştır.İlgili kalan tutar bankaya yatırılmıştır.

102 Banka Hesabı	450.000,00	
257 Birikmiş Amortisman Hs	72.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs		300.000,00
549 Özel Fonlar Hesabı		222.000,00

¹⁹<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch>

Görüldüğü gibi 222.000,00.-TL'lik olumlu fark 600 Gelirler Hesabının yerine 549 Özel Fonlar Hesabına gelir kaydedilmiştir. Yani doğrudan Net Varlık/Öz Kaynak hesabında bir artış olmuştur.

Giderler ise; raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak yükümlülükler ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/öz kaynakta azalmaya neden olan her türlü işlemdir.

Örnek: A Kamu İdaresi kullanmakta olduğu demirbaşlar için dönem sonunda 950,00.- TL amortisman ayırmıştır.

630 Giderler Hesabı	950,00	
257 Birikmiş Amortisman Hesabı		950,00

f) Genel Amaçlı Malî Tablolar Ve Konsolide Mali Tablolar: Genel amaçlı malî tablolar, özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için isteğe göre hazırlanmış raporları talep etme durumunda olmayan kullanıcıların gereksinimlerini karşılamaya yönelik tablolardır. Bu tabloların kullanıcıları arasında kamu idareleri, özel sektör kuruluşları ve bireyler yer alır. Genel amaçlı malî tablolar, bağımsız olarak veya rapor gibi bir başka belge ile birlikte sunulan malî tabloları içerir. Konsolide mali tablolar ise, birden fazla kamu idaresinin konsolide edilmiş malî tablolarını ifade eder.

Muhasebe bilgileri, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. Çünkü bilgi olmadığı takdirde bu grup büyük bir belirsizlik durumunda karar almak zorunda kalacaktır. Yöneticiler işletmeyle yakından ilişki içinde buldukları ve birçok önemli olayın içinde yaşadıkları için, dış bilgi kullanıcıları gibi tamamen muhasebe bilgisine bağımlı kalma durumunda değildir. Bunun nedeni yöneticilerin istedikleri bilginin türünü, kalitesini ve zamanını belirleyebilme gücüne sahip olmalarıdır.

g) Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımındaki amaç; bu farklılıkların mali tablolarda sunularak, mali tablo unsurlarının en gerçekçi bir şekilde piyasa fiyatını yansıtmasının sağlanmasıdır. Bu işlemler, gelirin daha kapsamlı bir şekilde raporlanmasının sağlanması yanında, gelir tablosunun, mali performansın raporlanmasını da içeren bir yapıya kavuşmasını sağlamaktadır. Bu

durum, mali tablolaradaki bilgiler ile kurum veya kuruluşun risk durumunun daha gerçekçi bir şekilde yansıtılması sağlamakta ve mali tabloların anlamlılığı, karşılaştırılabilirliği ve kullanılabilirliği artırmaktadır.

h) İştirak: Kamu idarelerinin yatırım amaçlı olarak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, kontrol edilen kuruluş veya ortak girişim niteliğinde olmayan kuruluşlardır.

ı) İtibarı Değer: Her türlü senet, bono ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.

Örnek: A Kamu idaresi, B şirketinden ihale kesin teminatı olarak nominal değeri 1.200.000,00.- TL olan Devlet tahvili almıştır.

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hs	1.200.000,00	
913 Kişilere Ait Menk Kym Emnt		1.200.000,00

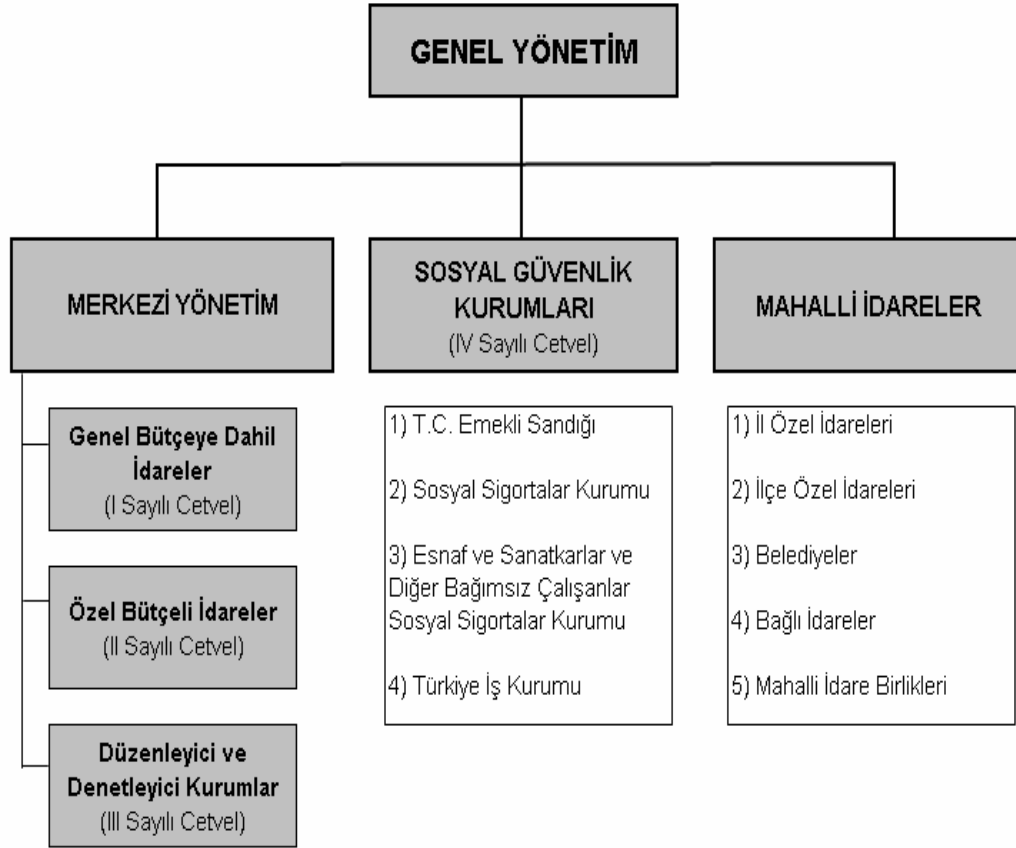
i) İz Bedeli: Ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak, hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutardır. İz bedeli, en küçük ulusal para olan 0,01 TL'dir. Bu nedenle son yıla ait amortisman payının iz bedeli kadar eksik ayrılması gerekir. Aksi takdirde duran varlığı kayıtlardan tamamen çıkmış oluruz. Buna sebebiyet vermemek için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.

Örnek: Kurumumuzda kayıtlı değeri 100.000,00 TL olan ve normal amortisman yöntemiyle her yıl % 20 amortisman ayrılan makinesinin birikmiş amortismanı 80.000,00 TL'dir. Beşinci yılda ayrılacak amortismanla makinenin ekonomik ömrünü tamamlamaktadır. Ancak, makinenin kullanımına devam edilmesine karar verilmiştir. Makinenin beşinci yıldaki amortisman kaydı şu şekilde olacaktır.

630 Giderler Hesabı	19.999,99	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		19.999,99

j) Kamu İdaresi: 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerdir. Bunlar, uluslar arası standartlara göre belirlenmiş olan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri,

sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerdir²⁰.



Şekil 3.1. Genel yönetim kapsamındaki idareler

k) Kontrol, Kontrol Eden Kuruluş ve Kontrol Edilen Kuruluş (Bağlı Ortaklık): Kontrol, diğer bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu kuruluşun malî politikalarının ve faaliyetlerinin yönetilmesi gücüdür. Kontrol Eden Kuruluş, bir veya daha fazla sayıdaki kuruluş ya da idareyi kontrol eden kuruluş ya da idaredir. Kontrol Edilen Kuruluş (Bağlı Ortaklık) ise, başka bir kuruluşun kontrolü altında olan kuruluştur.

l) Kur Farkı: Bir yabancı para biriminin döviz kurları kullanılarak raporlama para birimi cinsinden ifade edilmesi sırasında oluşan farklardır²¹. İdarenin varlık, alacak ve haklarıyla ilgili olumlu kur farkları muhasebe sisteminde gelirlerle ilişkilendirilmekte; olumsuz kur farkları ise giderlerle ilişkilendirilmektedir. İdarenin borç ve yükümlülükleri ile ilgili kur farklarında ise durum tam tersidir. Muhasebe

²⁰ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, madde 112

²¹ http://www.alomaliye.com/2009/devlet_muh_stand_5.htm

mevzuatımız, yabancı paralara ait kur farklarının işlem yapıldığı tarihte, diğer zamanlarda ise ay sonlarında hesaplanıp muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Örnek: Döviz hesabında bulunan kurumumuza ait 50.000 \$ için ay sonunda yeniden değerlendirme yapılmıştır. Bir ay öncesine göre dolar kuru 0,08 TL yükselmiştir.

105 Döviz Hesabı	4.000,00	
600 Gelirler Hesabı		4.000,00

Örnek: Döviz hesabımızda bulunan kurumumuza ait 20.000 \$ için ay sonunda yeniden değerlendirme yapılmıştır. Bir ay öncesine göre kur 0,12 TL düşmüştür.

630 Giderler Hesabı	2.400,00	
105 Döviz Hesabı		2.400,00

m) Malî Olmayan Varlıklar Ve Mali Varlıklar: Malî olmayan varlıklar; bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan *maddi duran varlıklar*; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile ilk madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulmuş mallar gibi diğer varlıkları kapsayan *stoklar*; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıklar; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, üretilmemiş *diğer maddi duran varlıklar* ile patent hakkı, lisans, telif hakkı gibi üretilmemiş *maddi olmayan duran varlıklardır*²².

Kısacası, genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde sayılan malî olmayan varlıklara ilişkin hesap grupları şunlardır:

- 11 Menkul Kıymet ve Varlıklar
- 15 Stoklar
- 21 Menkul Kıymet ve Varlıklar
- 25 Maddi Duran Varlıklar
- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 29 Diğer Duran Varlıklar

²²<http://www.resmi-gazete.org/sayi/868/devlet-muhasebesi-standardi-1-dms-1-mali-tablolarin-sunulmasi.html>

Malî varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, malî türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar dışındaki her türlü değeri kapsar. Malî varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır.

n) Maliyet Bedeli: İktisadi bir kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır. Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir.

Örnek: A Büyükşehir Belediyesine ait sağlık merkezine %8 KDV hariç 232.000,00 TL'ye C Kollu Röntgen Cihazı satın alınmıştır. Gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan tutar için çek düzenlenmiştir.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	232.000,00	
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.560,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fon. Hs.		1.740,00
103 Verilen Çek ve Gön Emir. Hs.		248.820,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	232.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		232.000,00

o) Muhasebe Politikaları: Malî tabloların hazırlanması ve sunulmasında kapsama dâhil kamu idareleri tarafından kabul edilen usul, esas, kural ve uygulamalardır.

ö) Nakit, Nakit Akışları ve Nakit Benzeri Varlıklar: Nakit elde bulunan para ve vadesiz mevduatlardır. Nakit akışları, nakit ve nakit benzeri varlıkların giriş ve çıkışlarıdır. Nakit benzeri varlıklar ise, konvertibl para birimlerine kolayca dönüştürülebilen ve önemli değer değişikliği riski taşımayan, kısa vadeli, likit varlıklardır. Nakit benzeri varlıklara Alınan Çekler Hesabı'nı örnek gösterebiliriz.

Örnek: A Kamu idaresince 01.03.2010 tarihinde çekle 10.000,00 TL vergi tahsil edilmiştir.

101.01 Alınan Çekler Hesabı	10.000,00	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		10.000,00

805 Gelir Yansıtma Hesabı	10.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		10.000,00
101.02 Alınan Çekler Hesabı	10.000,00	
101.01 Alınan Çekler Hesabı		10.000,00

p) Net Varlıklar/Özkaynak: Bilânçodaki varlıklar ile yükümlülükler arasındaki farktır. Net varlıklar/öz kaynak artı veya eksi durumda olabilir. Net varlıklar/öz kaynak bir kurumsal birimin faaliyet sonucundan etkilenir. Net varlık/öz kaynaktaki bir yıldan diğer yıla görülen iyileşmeler kurumsal birimin olumlu, bozulmalar ise olumsuz faaliyet sonucunu verdiğini gösterir. Net varlık/öz kaynaktaki olumlu ya da olumsuz farkın varlık ya da yükümlülük envanterinden kaynaklanması halinde bu husus ayrıca açıklanır.

Normal olarak, dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve giderler faaliyet sonuçlarına dâhil edilir. Ancak, standartlar gereğince, dönemin olumlu veya olumsuz farklarına aşağıdaki gibi bazı gerçekleşmemiş gelir-gider kalemler dâhil edilmemektedir.

- Yeniden değerlendirme artışları,
- Yabancı paralı hesapların veya mali tabloların çeviri farkı
- Satışa hazır mali varlıkların yeniden değerlendirme farkı

Uluslar arası muhasebe standartlarında bu şekilde hazırlanmış kar/olumlu fark, kapsamlı kar/olumlu fark olarak tanımlanmaktadır. Genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde yer alan net varlık/öz kaynak hesapları şunlardır:

Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer / Sermaye Hesabı

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

54 Yedekler

540 Yasal Yedekler Hesabı

541 Statü Yedekleri Hesabı

542 Olağanüstü Yedekler Hesabı

548 Diğer Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

Örnek: Kurumumuzun beş yıl öncesine ait 150.000,00.-TL geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonucu net değere aktarılmıştır.

500 Net Değer Hesabı	150.000,00	
580 GY Olumsuz Faal Sonuçları Hs		150.000,00

Örnek: 01.01.2010 tarihinde açılış kaydından sonra dönem olumlu faaliyet sonucu olan 40.500,00 TL geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hs	40.500,00	
570 GY Olumlu Faaliyet Sonç Hs		40.500,00

r) Önemlilik: Çıkarılması veya yanlış beyanı halinde, kullanıcının malî tablolara ilişkin kararlarını veya değerlendirmelerini etkileyebilecek bilgi önemlidir. Önemlilik, bilginin çıkarılması veya yanlış beyanı durumlarında değerlendirilen eksik kalemin veya hatanın içeriğine veya büyüklüğüne bağlıdır. Bir eksik veya yanlış beyanın, malî tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemeyeceğinin, yani eksik veya yanlış beyan edilen bilginin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanıcıların özelliklerinin dikkate alınması gerekir. Kullanıcıların kamu sektörü, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğu ve bilgileri makul ihtimam göstererek incelemeye istekli olduğu varsayımı ile

bu niteliklere sahip kullanıcıların karar verirken ve değerlendirme yaparken bu eksik veya yanlış beyandan ne şekilde etkilenebileceği yapılan değerlendirmelerde dikkate alınmalıdır.

s) Raporlama Para Birimi, Raporlama Tarihi: Raporlama para birimi malî tabloların sunulmasında kullanılan ulusal para birimidir. Raporlama tarihi ise, malî tabloların ait olduğu raporlama döneminin son gününü ifade eder²³.

ş) Tahakkuk Esası: Tahakkuk esaslı muhasebe, esas olarak yüksek kâr amacı içinde olan özel sektör teşebbüsleri tarafından dış mali raporlamayı gerçekleştirmek için geliştirilmiştir. Devlet teşebbüsleri de tahakkuk esasının üstünlükleri sonucu bu değişikliklere gitmişlerdir. Ancak esas önemli olan tahakkuk esaslı muhasebenin, devletin ticari olmayan (kâr amacı gütmeyen) kurum ve kuruluşlarında uygulanması fikridir. Ticari teşebbüslerde kâr performansını artırmak öncelikli olarak düşünülürken, tahakkuk esaslı muhasebenin kâr düşünülmeyen devlet örgütlerinde uygulanmasının amacı, yöneticiler için karar aracı olması ve yönetim performansını artırmasıdır²⁴.

İşlem ve olayların, nakdin veya nakit benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği anda değil, gerçekleştikleri anda kaydedildiği bir muhasebe esasıdır. Bir ekonomik değer; oluşturulduğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemlerin malî tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/öz kaynak, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen unsurlardır²⁵.

Örnek: A Belediyesi tarafından kredi kartı ile KDV dâhil toplam 3.540,00 TL su geliri tahsilâtı yapılmıştır.

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	3.540,00	
391 Hesaplanan KDV Hesabı		540,00
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		3.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	3.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		3.000,00

²³ <http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/balikesir/guncel/20080222-7.htm>

²⁴ <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/40.pdf>

²⁵ http://www.muhasebetr.com/guncelmevzuat/mevzuat_oku.php?mevzuat_id=443

Takip eden ay içerisinde kredi kartı ile tahsil edilen tutarların A Belediyesinin banka hesabına aktarıldığı anlaşılmıştır.

102 Banka Hesabı	3.540,00	
109 Banka Kredi Kart. dan Al. Hs		3.540,00

Yürürlükten kaldırılan nakit esaslı muhasebe sisteminin belki de en önemli eksikliği devletin borçlarını kayıt altına almamasıdır. Böylece nakit esasında büyük miktarlardaki borçlar raporlanmadan devam etmekte ve devletin mali durumu veya bu borçların gelecekteki gelir ihtiyaçları değerlendirirken yanlış sonuçlar elde edilmekteydi. Mali raporlama açısından bunun gibi pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına yol açan nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmiştir. Bu sistemde alınan bir mal ve yaptırılan bir hizmet karşılığında ortaya çıkmış olan devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirler tahakkuk ettiğinde gelir olarak kaydedilecektir. Böylelikle devletin varlıkları ve sorumluluklarına ilişkin bilgiler tam ve zamanında elde edilecek ve kayıtlara geçirilecektir.

t) Temel Hatalar: Malî tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklar ve önemli hatalardır. Temel hatalar, içinde bulunulan faaliyet döneminde fark edilen ve faaliyet sonuçları üzerindeki önemli etkisi dolayısıyla geçmiş dönemlerde yayımlanmış olan mali tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklardır. Önceki dönemlerle ilgili süregelen herhangi bir temel hata, faaliyet sonuçlarının yeni dönem açılış kayıtlarında düzeltilir.

u) Varlıklar Ve Yükümlülükler: Geçmişteki işlem ve olayların bir sonucu olan, gelecekte ekonomik yararlar sağlaması beklenen ve kamu idareleri tarafından kontrol edilen kaynak ve değerlerdir. Bu varlıklar bilançoda dönen ve duran varlıklar başlığı altında incelenir.

Yükümlülükler ise, geçmişteki işlem ve olaylardan doğan ve ödenmesi sonucunda, idarenin ekonomik kaynak ve değerlerinde azalma gerçekleşmesi beklenen, idareye ait mevcut borç ve sorumluluklardır. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakları kapsamaktadır.

ü) Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluş: Faaliyetleri, raporlayan kuruluşun ülkesi dışındaki başka bir ülkede yürütülen veya yönetilen kontrol edilen kuruluş, iştirak, iş ortaklığı veya birimlerdir.

3.2.3.Malî Tabloların Amacı

Genel amaçlı malî tabloların amacı, kaynak tahsisine ilişkin kararların alınması ve değerlendirilmesinde geniş çaptaki kullanıcı kitlesi için yararlı olan; idarenin malî durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgileri sağlamaktır. Malî tablolar kamu idarelerinin;

- 1) Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- 2) Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- 3) Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- 4) Malî durumu ve malî durumundaki değişiklikleri,
- 5) Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- 6) Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını gösterir.

Malî tablolar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında bilgi verir. Malî tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için önceki dönemin verilerini de içermeleri ve açıklamaları ile birlikte herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde hazırlanmaları esastır.

Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresi bir kurumsal birim, her kurumsal birim de bir raporlama birimidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek bir raporlama birimi sayılır. Ancak, bu durum genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il veya muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanmasına engel değildir.

Kamu idarelerinin hazırladıkları malî tablolar Maliye Bakanlığı'na konsolide edilir ve belirlenen süreler içinde kamuoyuna sunulur. Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt grupları bazında, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan malî tablolar, kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı borç, alacak, gelir ve gider doğuran işlemler arındırıldıktan sonra ilgili alt grupların veya genel yönetimin malî durumunu gösterir.

Kamu idareleri, malî tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığı'na

gönderilmesinden; kurumların yöneticileri de bu hususları gözetmekten sorumludur. Söz konusu malî raporların standartlara uygun olarak hazırlanması görevi genel bütçe kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilir

3.2.3.1. Malî Tabloların Bölümleri

Malî tablolar, kamu idarelerinin performansı ile varlıkların yönetiminin değerlendirilmesi ve kaynak tahsisine, yasal düzenlemelere ilişkin uygunluklarına, idarenin raporlama tarihindeki kaynakları ve yükümlülükleri ile raporlama tarihleri arasındaki kaynak akımı hakkında bilgiler sağlar. Genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde yer alan temel mali tablolar şu şekildedir:

- 1) Bilânço,
- 2) Faaliyet sonuçları tablosu,
- 3) Varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları,
- 4) Nakit akış tablosu,
- 5) Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar,
- 6) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu,
- 7) İç borç değişim tablosu,
- 8) Dış borç değişim tablosu,
- 9) Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu,
- 10) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 11) Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- 12) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- 13) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 14) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 15) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- 16) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- 17) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- 18) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 19) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosudur.

1) **Bilânço:** Bilânço, kamu idaresinin tasarrufundaki varlıklar ile bunların elde edildiği kaynakların gösterilmesi, belli bir tarihte kamu idaresinin malî durumunun saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bütün varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklar bilânçoda gayrisafi değerleriyle gösterilir. Bu

doğrultuda net değer bilânço düzenlenmesinin gereği olarak, indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Her bir kamu idaresi, faaliyetlerinin niteliğine bağlı olarak, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bilânçoda ayrı bir şekilde sunmalıdır. İstisnaî durumlarda varlık ve yükümlülükler, likidite durumlarına göre sınıflandırılarak sunulmalıdır²⁶.

Bir varlık şu durumlarda dönen varlık olarak sınıflandırılır;

- Normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya satış ya da tüketim amacıyla elde tutulması beklendiğinde,
- Özellikle gelir getirmesi amacıyla veya kısa vadeli olarak elde tutulduğunda ve raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklendiğinde,
- Nakit veya nakit benzeri varlık olduğu durumlarda dönen varlık olarak sınıflandırılır.

Diğer tüm varlıklar duran varlıklar olarak sınıflandırılır. Dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan varlıklar, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

Örnek: A Büyükşehir Belediyesince, B Merkez İlçe Belediyesine 600.000,00 TL borç verilmiştir. Yapılan protokol gereği verilen borcun 200.000,00 TL'si içinde bulunulan faaliyet döneminde, geri kalanı ise takip eden faaliyet döneminde geri ödenecektir.

a) Faaliyet döneminde tahsili öngörülen 200.000,00 TL süresinde tahsil edilmiştir.

102 Banka Hesabı	200.000,00	200.000,00
132 Kurumca Ver. Borçlardan Alc		
805 Gelir Yansıtma Hesabı	200.000,00	200.000,00
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		

b) Faaliyet döneminin sonunda vadesi bir yılın altına düşen kurum alacağı dönen varlıklar grubundaki ilgili hesaba aktarılmıştır.

²⁶<http://www.resmi-gazete.org/sayi/868/devlet-muhasebesi-standardi-1-dms-1-mali-tablolarin-sunulmasi.html>

132 Kurumca Ver. Borçlardan Alc Hs	400.000,00	
232 Kurumca Ver. Borçlardan Alc		400.000,00

Varlıkların, bilânço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıkları ayrılır. Bilânçoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilânçoda ayrıca gösterilir. Duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili dönemlere yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilânçoda ayrıca gösterilir. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler muhasebeleştirilir ve bilânçoda gösterilir²⁷.

Örnek: Yerel Yönetimce 05 Aralık 2008 tarihinde ek hizmet binası olarak kullanılmak üzere kiralanın binanın 15 aylık kira bedeli olan 2.500,00 TL peşin ödenmiştir. (0.075 oranında damga vergisi ve 0.20 oranında stopaj kesintisi yapılmıştır.)

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	2.500,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fon.Hs.		18,75
360 Ödenecek Vergi ve Fon Hs.		500,00
103 Verilen Çek ve Gön Emr. Hs.		1.981,25
830 Bütçe Giderleri Hesabı	2.500,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		2.500,00

31 Aralık 2008 tarihinde takip eden döneme ait 2.000,00 TL peşin ödenen kira tutarı gelecek aylara ait giderler hesabına atılmıştır.

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hs	2.000,00	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs		2.000,00

Normal faaliyet döneminde ödenmesi beklenen yükümlülükler kısa vadeli yabancı kaynak olarak sınıflandırılır. Diğer tüm yükümlülükler uzun vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırılmalıdır. Kamu idarelerinin vadesi faaliyet

²⁷<http://www.resmi-gazete.org/sayi/868/devlet-muhasebesi-standardi-1-dms-1-mali-tablolarin-sunulmasi.html>

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

Örnek: A Bankasından geri ödemesi takip eden faaliyet döneminde başlayacak olan 100.000,00 TL kredi alınmıştır.

102 Banka Hesabı	100.000,00	
400 Banka Kredileri Hesabı		100.000,00

Faaliyet döneminin sonunda yeni mali yılda ödenecek banka kredisi ilgili kısa vadeli yabancı kaynak hesabına alınmıştır.

400 Banka Kredileri Hesabı	100.000,00	
300 Banka Kredileri Hesabı		100.000,00

Tablo 3.1. Örnek bilanço

	2010	2011		2010	2011
VARLIKLAR			YÜKÜMLÜLÜKLER		
I. Dönen Varlıklar			III.Kısa Vadeli Yabancı Kaynak		
Nakit ve nakit benzeri varlıklar			Borçlar		
Alacaklar			Karşılıklar		
Stoklar			Çalışanların sosyal güvenceleri		
Ön ödemeler			Emekli maaşları için ayrılan fonlar		
Diğer Dönen Varlıklar			Toplam		
Toplam			IV.Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
II. Duran Varlıklar			Borçlar		
Alacaklar			Karşılıklar		
Malî duran varlıklar			Çalışanların sosyal güvencesi		
Maddi duran varlıklar			Emekli maaşları için ayrılan fonlar		
Maddi olmayan duran varlıklar			Toplam		
Diğer duran varlıklar			Toplam yükümlülükler		
Toplam			Net varlıklar		
			V. Net Varlıklar/Özkaynak		
			Net değer		
			Yedekler		
			Birikmiş olumlu/olumsuz fark		
			Toplam net varlıklar/özkaynak		
AKTİF TOPLAM			PASİF TOPLAM		

2) Faaliyet Sonuçları Tablosu: Faaliyet sonuçları tablosu, kamu idarelerinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, malî ve malî olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan malî tablodur.

Dönem net fazla veya açığının ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığı ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediği tablonun dipnotunda belirtilir. Bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir.

Faaliyet sonuçları tablosu, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak şekilde hazırlanır ve asgari olarak aşağıdaki tutarları gösteren ilgili kalemleri içermelidir:

- Faaliyetlerden sağlanan gelir ve faaliyetlerden kaynaklanan gider,
- Döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz fark.

Ek ilgili kalemler, bir devlet muhasebesi standardı tarafından öngörülmesi veya kamu idaresinin malî performansının gerçeğe uygun olarak sunulması için gerekli olması halinde, faaliyet sonuçları tablosunda sunulmalıdır.

Faaliyet tablolarının sunumunda iki tür yöntem vardır. İlk analiz, gider yönteminin niteliğine ilişkindir. Giderler, faaliyet sonuçları tablosunda niteliklerine (örneğin amortisman, malzeme alımları, maaş ve ücretler gibi) göre birleştirilir ve kamu idaresindeki çeşitli fonksiyonlara dağıtılmazlar.

Giderlerin fonksiyonel sınıflandırması olarak adlandırılan ikinci analiz, giderleri gerçekleştirildikleri amaca göre sınıflandırır. Giderlerin fonksiyonlara göre dağıtılması ihtiyari ve önemli bir değerlendirmeyi gerektiriyor olsa da bu sunum, giderlerin niteliğine göre sınıflandırmasına kıyasla, genellikle daha tutarlı bilgiler sağlar. Giderlerini fonksiyonlara göre sınıflandıran kamu idareleri, sabit sermayenin tüketimi, maaşlar ve çalışanların sosyal güvence maliyetlerini içeren giderlerin niteliğine ilişkin ek bilgileri açıklamalıdır²⁸.

²⁸http://www.deu.edu.tr/UploadedFiles/Birimler/14115/KURUL_KARARI_Devlet_Muh_Standart.doc
c

Tablo 3.2. Örnek faaliyet sonuçları tablosu (Gelirlerin ekonomik ve giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılmasının açıklanması)

	2010	2011
Faaliyet gelirleri		
Vergiler		
Sosyal katkılar		
Yardım ve bağışlar		
Diğer gelirler		
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler		
Toplam faaliyet gelirleri		
Faaliyet giderleri		
Genel kamu hizmetleri		
Savunma		
Kamu düzeni ve güvenliği		
Eğitim		
Sağlık		
Sosyal koruma		
İskân ve sosyal tesisler		
Eğlence, kültür ve din		
Ekonomik işler		
Çevre koruması		
Toplam faaliyet giderleri		
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı		

Tablo 3.3. Giderlerin niteliğe göre sınıflandırılmasının açıklanması

	2010	2011
Faaliyet gelirleri		
Vergiler		
Sosyal katkılar		
Yardım ve bağışlar		
Diğer gelirler		
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler		
Toplam faaliyet gelirleri		
Faaliyet giderleri		
Çalışanların tazminatları		
Mal ve hizmetlerin kullanımı		
Sabit sermayenin tüketimi		
Faiz giderleri		
Malî yardımlar		
Bağışlar		
Sosyal yardımlar		
Diğer faaliyet giderleri		
Toplam faaliyet giderleri		
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı		

3) Mali Varlıklar Ve Yükümlülükler Değişim Tablosu: Malî varlık ve yükümlülükler değişim tablosu, kamu idarelerinin belirli raporlama dönemleri arasında malî varlıkları ve yükümlülüklerindeki değişmeyi gösterir ve raporlama tarihi itibarıyla toplam malî varlıklar ile toplam malî yükümlükler arasındaki farkı

ifade eden net malî değeri ölçer. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak şekilde hazırlanır.

Tablo 3.4. Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu

	2010 Yılı			2011 Yılı		
	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu Değer	Değişim	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim
Mali varlığın türü			%			%
A-Mali varlık toplamı			%			%
Mali yükümlülüğün türü			%			%
B-Mali yükümlülük toplamı			%			%
Net Malî Değer (A-B)			%			%

4) Net Varlıklar/Öz Kaynak Değişim Tablosu: Net varlık/öz kaynak değişim tablosu;

- Dönem net olumlu/olumsuz farkı,
- Net varlıklar/öz kaynakta doğrudan muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamı,
- Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve temel yöntemler kapsamında belirtilen temel hataların düzeltilmesinin birikimli etkisini,
- Dönem başında ve raporlama tarihinde biriken olumlu veya olumsuz farkların bakiyesi ile dönem içindeki hareketleri,
- Net varlıklar/öz kaynak kalemlerinin ayrı olarak sunulması suretiyle, net varlıklar/öz kaynağın her bir kaleminin dönem başındaki ve sonundaki net defter değerlerinin, her bir değişikliği ayrı ayrı göstererek uyumlaştırılmasını, içermelidir.

Kamu idarelerinin net varlıklar/öz kaynağındaki iki raporlama tarihi arasındaki değişiklikler, malî tablolarda kabul edilen ve sunulan ölçüm ilkeleri kapsamında, dönem içerisinde net değerdeki artış ve azalışları yansıtır.

Bir devlet muhasebesi standardı tarafından aksi öngörülmediği veya izin verilmediği sürece, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, döneme ait net olumlu veya olumsuz farkın belirlenmesinde kullanılmalıdır.

Tablo 3.5. Örnek net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu

	Net Değer	Yeniden Değerleme Yedeği	Kur Farkı Yedekleri	Birikmiş Fark	Toplam
31 Aralık 200(t-2) tarihindeki bakiye					
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler					
Yeniden belirtilen bakiye					
Varlıkların yeniden değ. elde edilen olumlu fark					
Yatırımların yeniden değ. kaynaklanan olumsuz fark					
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları					
Malî performans tab. muhasebeleştirilmeyen net farklar (+/-)					
Döneme ait net olumlu fark					
31 Aralık 200(t-1) tarihindeki bakiye					
Varlıkların yeniden değ. kaynaklanan olumsuz fark					
Yatırımların yeniden değ. kaynaklanan olumlu fark					
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları					
Malî performans tab. muhasebeleştirilmeyen net farklar (+/-)					
Döneme ait net olumsuz fark					
31 Aralık 200(t) tarihindeki bakiye					

5) Nakit Akış Tablosu: Nakit akış tablosu, raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını gösterir. Nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar. Amacı, bir kamu idaresinin nakit ve nakit benzeri varlıklarında belirli bir dönem içinde meydana gelen değişikliklere ilişkin bilginin sunulmasını sağlamaktır.

Bir kurum veya muhasebe biriminin likidite durumu, pek çok bilgi kullanıcılarını yakından ilgilendirmektedir. Örneğin çalışanlar ücretlerini, satıcılar sattıkları malın bedelini, kreditorler açtıkları kredi faiz ve anapara taksitlerini zamanında tam olarak alıp almayacaklarını öğrenmek isterler. Bu bilgiler sadece resmi kurumlar açısından iki temel mali tablo olan bilanço ile faaliyet sonuçları tablosunun analizi ile elde edilemez. Bu nedenle nakit değişimine ve nakit yaratma gücüne ilişkin yeterli bilgi sağlayan nakit akış tablosuna da ihtiyaç duyulur. Nakit akış tablosu, bir kurum veya muhasebe biriminin mali yönetim ve finans çalışmalarının başarısını gösterir.

Tablo 3.6. Örnek nakit akış tablosu

	2010	2011
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Vergiler		
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri		
Alınan bağış ve yardımlar		
Faiz gelirleri		
Diğer nakit girişleri		
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Personel giderleri		
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri		
Mal ve hizmet alım giderleri		
Faiz giderleri		
Diğer nakit çıkışları		
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri		
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları		
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları		
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları		
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları		
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri		
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları		
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları		
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları		
Nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma		
Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar		
Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar		

6) Malî Tablolara İlişkin Açıklayıcı Notlar: Bir kamu idaresinin malî tablolarına ilişkin notlar aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Malî tablolar, önemli işlemler ve diğer olaylar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunmalıdır.
- Devlet Muhasebesi Standartlarının öngördüğü malî tablolarda sunulmayan bilgileri açıklamalıdır.
- Malî tablolarda sunulmayan ancak gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgileri sağlamalıdır.

Malî tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulmalıdır. Faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.

Malî tablolara ilişkin notlar, koşullu yükümlülük ve taahhütlerin yanı sıra faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında gösterilen tutarların anlatımlı tanımlarını, ayrıntılı cetvellerini veya analizlerini içermelidir..

Malî tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin malî tablolarıyla karşılaştırabilmesine yardımcı olmak için notlar şu sıralamaya göre sunulur:

- Uygulanan ölçüm esasları ve muhasebe politikaları tablosu/cetveli,
- Her bir ilgili kalem ve malî tablonun sunulduğu sıraya göre malî tabloda sunulan kalemler için destekleyici bilgiler,
- Koşullar, taahhütler ve diğer malî açıklamalar şeklinde sıralanır.

3.2.5.Malî Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu ve Standartlara Uyumu

Malî tablolar, bir kamu idaresinin malî durumunu, malî performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Malî tablolarını Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun olarak üreten kamu idareleri bunu belirtmelidir.

Gerçeğe uygun bir sunum aşağıdaki hususları gerektirir:

- 1) Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması,
- 2) Muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir şekilde sunulması,
- 3) Devlet Muhasebesi Standartlarındaki gerekliliklerin, bazı işlem ve olayların kamu idaresinin malî durumu ve malî performansı üzerindeki etkilerinin kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlamak için yetersiz olması halinde ek açıklamaların sunulmasıdır²⁹.

3.2.6.Muhasebe Politikaları

Mali tabloların belirli ilke ve kurallar esas alınarak düzenlenmesi gerekir. Temel muhasebe kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, tekdüzen hesap sistemi ve tekdüzen hesap planı bu ilke ve kuralları oluşturur. Bu ilkeler çerçevesinde işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akışlarıyla ilgili bilgileri karşılaştırmalı olarak görmek isteyen kesimlerin bu beklentileri, yıllar itibariyle aynı muhasebe politikalarının izlenmesi ile karşılanabilir. Bununla birlikte; uygulanan politikaların işletmenin gerçek durumunu

²⁹ <http://kamumuhasebesi.org/bolum/mevzuatlar/dosya/22.doc>

ve yapılan işlemlerin niteliklerini mali tablolara yansıtmada yetersiz kalması, bu politikaların değiştirilmesini gerekli kılar. Bu değişikliklerin etkileri tablolarda mutlaka açıklanmalıdır.

Malî tabloların bir Devlet Muhasebesi Standardının tüm koşullarına uygun olması için muhasebe politikaları seçilmeli ve uygulanmalıdır. Malî tabloların aşağıdaki hususlara ilişkin bilgileri sunmasını sağlamak üzere muhasebe politikaları geliştirilmelidir:

1) Kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına ilişkin bilgiler,

2) Kamu idaresinin malî performansı ve malî durumunu doğru olarak yansıtan, yasal şekliyle birlikte olayların ve işlemlerin ekonomik esasını gösteren tarafsız, makul ve tüm önemli hususlar yönünden tam olan güvenli bilgiler.

Bir Devlet Muhasebesi Standardı kapsamında bir veya daha fazla sayıda alternatif muhasebe politikası mevcut ise, standart tarafından politikaların seçilmesi gereken kalemlerin özellikle sınıflandırılması istenmediği veya izin verilmediği sürece, bu politikalardan biri seçilerek tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Eğer bir standartta kalemlerin ayrı ayrı sınıflandırılması isteniyor veya buna izin veriliyorsa, her bir kategori için tek bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Başlangıçta bir politika seçildikten sonra, muhasebe politikasında yapılacak değişiklik sadece ilgili Devlet Muhasebe Standardı olan; muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalara göre yapılmalı ve uygulanmalıdır.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi ilgili dönemlere ilişkin olarak yeniden hazırlanacak malî tablolarda gösterilmelidir.

Belirli bir Devlet Muhasebesi Standardının olmaması halinde, kullanıcılara malî tabloları hakkında en yararlı bilgileri sunan bir muhasebe politikasının geliştirilmesine karar verilebilir. Muhasebe politikası geliştirilirken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

1) Devlet Muhasebesi Standartlarındaki benzer ve ilgili konulara değinen koşulları veya kılavuz bilgileri, tanımlanan varlıkları, yükümlülükleri, gelir ve giderlere ilişkin tanımları, muhasebeleştirme ve ölçüm kriterleri,

2) Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebesi Standartlarındaki benzer ve ilgili konulara değinen koşulları veya kılavuz bilgileri, tanımlanan varlıkları,

yükümlülükleri, gelir ve giderlere ilişkin tanımları, muhasebeleştirme ve ölçüm kriterleridir.

3.2.7.İdarenin Sürekliliği

Malî tabloların hazırlanması esnasında, malî tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerce kamu idaresinin faaliyetini sürdürebilirliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmalıdır. Kamu idaresinin tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da bundan başka seçeneğin olmadığı durumlar söz konusu olmadığı sürece malî tablolar, kamu idaresinin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır.

3.2.8.Sunumun Tutarlılığı

Malî tabloların sunulması ve içeriğinin sınıflandırılması, aşağıdaki durumlar haricinde dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmelidir:

1) Kamu idarelerinin faaliyetlerinde önemli bir değişikliğin olması veya malî tabloların gözden geçirilmesinin ardından iş, işlem ve olayların daha uygun şekilde sunulması için değişiklik yapılması gerektiğinin ortaya konulması,

2) Bir Devlet Muhasebesi Standardının, malî tabloların sunulmasında değişiklik gerektirmesidir.

Önemli bir edinim veya elden çıkarma ya da malî tabloların sunumunun gözden geçirilmesi, malî tabloların farklı bir biçimde sunulmasını gerektirebilir. Örneğin, bir kamu idaresi önemli birimlerinden birini elden çıkarabilir ve kalan birimleri büyük oranda idari hizmetler, politika danışmanlığı veya düzenleyici hizmetlerini yürütebilir. Bu durumda, ilgili kamu idaresinin malî tablolarının esas faaliyetlerine bağlı sunulması, yeni idari yapısı nedeniyle tutarlı olmayacaktır³⁰.

3.2.9.Önemlilik ve Birleştirerek Sınıflandırma

Sunulmaması halinde malî tablolara dayalı olarak kaynakların tahsisi, yönetimi ile kamu idaresinin performansı hakkında kullanıcıların karar verme ve değerlendirme yapma süreçlerini etkileyen bilgiler önemlidir.

İçerikleri ve büyüklükleri gereği önemli olduğuna karar verilen kalemler malî tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır. Önemsiz tutarlar, benzer içerik ve işleve sahip tutarlarla birleştirilmelidir ve bunların ayrı olarak sunulmasına gerek yoktur.

³⁰<http://www.resmi-gazete.org/sayi/868/devlet-muhasebesi-standardi-1-dms-1-mali-tablolarin-sunulmasi.html>

Malî tablolar, içerik veya işlevlerine göre gruplandırılmak suretiyle yapılandırılan çok sayıdaki işlemlerden oluşur. Birleştirme ve sınıflandırma sürecinin son aşaması, ilgili kalemleri oluşturan birleştirilmiş veya sınıflandırılmış verilerin malî tablolarda veya notlar kısmında sunulmasıdır. Eğer bir ilgili kalem tek başına önemli değil ise, malî tablolarda veya notlar bölümünde diğer kalemlerle birleştirilir. Önem derecesi malî tablolarda ayrı olarak sunulması için yeterli olmayan bir kalem, yine de önemli olabileceğinden notlar bölümünde ayrı olarak sunulabilir³¹.

3.2.10.Netleştirme

Varlıklar ve yükümlülükler ile öz kaynaklar, başka bir devlet muhasebesi standardı tarafından izin verilmediği sürece, malî tablolarda netleştirilmeden sunulmalıdır. Bu aynı zamanda bütçenin gayrisafilik, gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin gelirden düşülememesi ilkesinin bir gereğidir. Gelir ve gider kalemleri sadece aşağıdaki durumlarda netleştirilmelidir:

1) Bir devlet muhasebesi standardı tarafından öngörülmesi veya izin verilmesi,

2) Aynı veya benzer işlemlerden ya da diğer olaylardan doğan gelir ve giderlerin önemli olmaması durumlarında netleştirilebilir.

Stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi varlıkların düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla raporlanması netleştirme değildir. Örneğin, bu durumda yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:

İl özel idaresinin deposunu su basması sonucu depoda bulunan kırtasiye malzemelerinin 4.000,00.- TL kısmı kullanılamaz hale gelmiştir.

630 Giderler Hesabı	4.000,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karş Hs		4.000,00

Bir kamu idaresi, faaliyetleri esnasında gelir oluşturmayan fakat esas gelir meydana getiren faaliyetlerle birlikte tesadüfen ortaya çıkan diğer işlemleri de gerçekleştirebilir. Bu işlemlerin sunulması işlemin veya olayın esasını yansıtıyorsa, işlemten doğan gelir ve giderler mahsup edilerek bu işlemlerin sonuçları malî tablolarda sunulabilir. Maddeler halinde açıklamak gerekirse:

³¹ http://www.alomaliye.com/2008/devlet_muh_standardi_1.htm

1) Yatırımlar ve faaliyetlerde kullanılan varlıkları da içeren duran varlıkların elden çıkarılmasından doğan olumlu/olumsuz farklar, elden çıkarmayla sağlanan gelirlerden varlığın net defter değeri ve ilgili satış giderleri çıkarıldıktan sonra raporlanır.

Örnek: A Büyükşehir Belediyesine ait kayıtlı değerleri 15.000.000,00 TL, birikmiş amortismanları 350.000,00 TL, yeniden değerlendirme farkları 185.000,00 TL olan 8 adet belediye otobüsü ihaleyle 21.000.000,00 TL'ye satılmıştır.

Net Değer: 15.000.000 – (350.000+185.000) = 14.465.000 TL

Satış Değeri: 21.000.000 TL

Olumlu/Olumsuz Fark: 6.535.000 TL

254 Taşıtlar Hesabı	6535.000,00	
600 Gelirler Hesabı		6535.000,00

2) Üçüncü bir tarafla yapılan sözleşme kapsamında tazmin edilen giderler (örneğin, devir sözleşmeleri) ilgili tazminatla mahsup edilerek raporlanır.

3.2.11.Karşılaştırılmalı Bilgi

Bir devlet muhasebesi standardında aksi öngörülmediği veya izin verilmediği sürece, standardın ilk uygulandığı raporlama dönemine ait malî tablolar hariç olmak üzere, malî tablolardaki tüm sayısal bilgiler için önceki döneme ait karşılaştırılmalı bilgiler sunulmalıdır.

Tablo 3.7. Karşılaştırılmalı bilgi örneği

13 KURUM ALACAKLARI	88.258.780	355.958.380
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR	63.688.213	313.504.056
137 TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI	24.570.567	42.454.324
14 DİĞER ALACAKLAR	175.147.014	236.823.775
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR	175.147.014	236.823.775
15 STOKLAR	171.171.936	302.931.836
150 İLK MADDE VE MALZEME	163.303.904	286.101.089
153 TİCARİ MALLAR	1.956.454	12.621.436
157 DİĞER STOKLAR	5.911.577	4.209.311
16 ÖN ÖDEMELER	88.143.791	74.844.073
160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ	3.324.014	3.939.430
161 PERSONEL AVANSLARI	3.530.700	1.714.247

Bazı durumlarda, önceki dönemlerde malî tablolarda metin şeklinde sunulan bilgiler cari dönemde de geçerliliğini sürdürebilir. Örneğin, son raporlama tarihinde sonucu belirli olmayan ve henüz çözüme kavuşturulmamış olan bir yasal ihtilaf varsa buna ilişkin bilgi cari dönemde de sunulmalıdır. Böylelikle kullanıcılar, son raporlama tarihinde bir belirsizliğin bulunduğunu ve dönem içerisinde bu belirsizliği çözmek üzere girişimlerde bulunulduğu konusunda bilgi sahibi olur.

Kalemlerin malî tablolardaki sunuluşu veya sınıflandırılmasında değişiklik yapıldığında, cari dönemle karşılaştırma yapılmasını sağlamak üzere mümkünse karşılaştırmalı bilgiler de yeniden sınıflandırılmalı ve söz konusu sınıflandırmanın niteliği, tutarı ve nedeni de açıklanmalıdır. Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılmasının mümkün olmaması halinde, kamu idaresi bunun nedenini ve tutarlar yeniden sınıflandırılmış olsaydı bu durumda gerçekleşecek değişikliklerin niteliğini açıklamalıdır.

3.2.12.Malî Tabloların Yapısı ve İçeriği

Malî tabloların her bir bölümü açıkça belirlenmelidir. Ayrıca aşağıdaki bilgiler açık bir şekilde gösterilmeli ve sunulan bilginin doğru şekilde anlaşılması için gerektiğinde tekrarlanmalıdır:

- 1) Raporlayan kamu idaresinin adı veya idari yapı içindeki yerine ilişkin diğer bilgiler,
- 2) Malî tabloların kapsadığı kamu idaresinin birden fazla olması durumunda söz konusu idarelere ilişkin bilgiler,
- 3) Raporlama tarihi ve malî tabloların kapsadığı dönem,
- 4) Raporlama para birimi,
- 5) Malî tablolarda kullanılan rakamlar sunulurken ne derecede yuvarlama yapıldığı açıkça belirtilmelidir.

Malî tabloların daha anlaşılabilir hale getirilebilmesi için kullanılan raporlama para birimi binler, milyonlar gibi kısaltmalar kullanılarak ifade edilebilir. Malî tablolar, karşılaştırılabilirliğe imkân sağlayacak şekilde en az yıllık bazda sunulmalıdır. İstisnaî durumlar haricinde raporlama döneminin değişmesi ve karşılaştırılabilirliğin ortadan kalkması durumunda bu husus gerekçeleri ile birlikte belirtilmelidir.

Devlet Muhasebesi Standartlarında aksi belirtilmediği veya öngörülmediği sürece, bir dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, dönem

faaliyet sonucunun belirlenmesine dâhil edilmelidir. Malî tabloların, raporlama tarihinden sonra makul bir süre içerisinde kullanıcılara sunulmaması halinde herhangi bir faydası olmayacaktır. Bir kamu idaresi malî tabloları raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde yayımlayacak durumda olmalıdır³².

3.2.13.Mali Raporlamann Niteliksel Özellikleri ve Temel İlkeler

Niteliksel özellikler, malî tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar için yararlı olmasını sağlayan öz niteliklerdir. Bunlar:

1) Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bilgi, kullanıcılar tarafından kavranması halinde anlaşılabilir olarak kabul edilir. Bu amaçla, kullanıcıların kamu idarelerinin faaliyetleri ve de faaliyet gösterdiği ortam hakkında bilgi sahibi olduğu ve bilgiyi incelemeye istekli olduğu kabul edilir.

2) İlgililik: Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Bilgi, geçmişteki, bugünkü veya gelecekteki olayların değerlendirilmesi, geçmişteki değerlendirmelerin uyumlaştırılması veya düzeltilmesinde kullanılabiliriyorsa kullanıcılar açısından ilgilidir. Bilginin ilgili olabilmesi için zamanında sunulması gerekir.

3) Önemlilik: Bilginin niteliği ve önemliliği, ilgililiğini etkiler. Bilginin eksik olması veya yanlış ifade edilmesi kullanıcıların malî tablolara ilişkin kararlarını veya değerlendirmelerini etkiliyorsa, o bilgi önemlidir. Önemlilik, bilginin eksik olması, yanlış sunulmasıyla belirlenen kalemin ya da hatanın niteliği veya büyüklüğüne bağlıdır. Böylelikle önemlilik, bilginin yararlı olması için sahip olunması gereken asli niteliksel özellik olmasından çok, bir eşik veya ayırma noktasını teşkil eder.

4) Güvenilirlik: Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklamış olduğu kabul edildiği ya da açıklamış olduğu beklendiği için kullanıcılar tarafından bu bilgiye dayanılacaksa bilginin güvenilirlik özelliği vardır.

Güvenilir bilgi, önemli hatalardan ve taraflı olmaktan uzaktır; ayrıca kullanıcılar tarafından, anlam olarak neyi temsil ediyorsa veya temsil etmesi bekleniyorsa tamamen onu temsil ettiği kabul edilir.

³² <http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/balikesir/guncel/20080222-7.htm>

5) Doğru ve Tam Sunuş: Bilgi doğru, hatasız ve tüm unsurları kapsayan tarzda olmalıdır.

6) Özün Önceliği: Bilginin, işlemleri ve diğer olayları tam ve doğru bir şekilde ifade etmesi için bu bilgilerin işlem ve olayların yalnızca hukuki şekline göre değil, aynı zamanda esasına ve ekonomik gerçekliğine göre oluşturulması ve sunulması gerekir.

İşlemlerin ve diğer olayların gerçek mahiyetleri her zaman bunların yasal görünümüyle veya görünürdeki tanımıyla tutarlı olmayabilir. Örneğin, bir yerel yönetim imar planına uygun olarak yola katma amacıyla kamulaştırdığı bir binayı yol yapım çalışmalarının askıya alınması nedeniyle ek hizmet binası olarak kullanmaya devam ediyor olabilir. Bu gibi durumlarda bu taşınmaz, yol olarak raporlanırsa doğru bir şekilde tanımlanmamış olacaktır.

7) Tarafsızlık: Bilgi yansız ise tarafsız kabul edilir. İçerdikleri bilgi, önceden belirlenmiş bir sonucu elde etmek amacıyla karar alma veya değerlendirme yapmayı etkileyecek şekilde seçilmiş ya da sunulmuş ise, bu malî tablolar tarafsız olmaktan uzaktır.

8) İhtiyatlılık: İhtiyatlılık, belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken tahmin yürütülmesi gerektiğinde dikkatli davranılması anlamına gelir; varlıklar veya gelir olduğundan fazla ve de yükümlülükler veya giderler ise olduğundan daha az gösterilmemelidir. Ancak ihtiyatlılık gizli yedeklerin veya fazla karşılıkların oluşturulmasına, varlık ya da gelirlerin kasıtlı olarak daha az, yükümlülük veya giderlerin ise kasıtlı olarak daha fazla gösterilmesi gibi durumlara izin vermez.

9) Eksiksiz Olma: Malî tablolardaki bilgiler, önemlilik ve maliyet çerçevesinde eksiksiz olmalıdır.

10) Karşılaştırılabilirlik: Malî tablolardaki bilgiler, kullanıcıların bu bilgiler ile diğer raporlardaki bilgiler arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri saptayabilmesi durumunda karşılaştırılabilir demektir. Karşılaştırılabilirlik niteliksel özelliğinin önemli bir şartı, kullanıcıların, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmeleridir. Kullanıcılar muhasebe politikalarında dönemler itibariyle herhangi bir değişiklik olup olmadığını anlamaya ihtiyaç duyarlar. Karşılaştırılabilirlik şu durumlar içindir:

1) Farklı kamu idarelerinin veya kuruluşların malî tablolarının karşılaştırılması,

2) Aynı idare veya kuruluşun farklı dönemlere ait malî tablolarının karşılaştırılması durumlarında karşılaştırmaya ihtiyaç duyulur.

Tabi ki, karşılaştırılabilirliğin önemli unsurlarından biri de kullanıcıların malî tabloların hazırlanmasında uygulanan politikalar, bu politikadaki değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri konusunda bilgilendirilmiş olmalarını gerektirir³³.

3.3. NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI (DMS 2)

3.3.1. Nakit Akış Tabloları Standardının Amacı ve Kapsamı

Nakit akış tablosu, raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını gösterir. Nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar. Bu Standardın amacı, bir kamu idaresinin nakit ve nakit benzeri varlıklarında belirli bir dönem içinde meydana gelen değişikliklere ilişkin bilginin sunulmasını sağlamaktır³⁴.

Bir kurum veya muhasebe biriminin likidite durumu, pek çok bilgi kullanıcılarını yakından ilgilendirmektedir. Örneğin çalışanlar ücretlerini, satıcılar sattıkları malın bedelini, kreditorler açtıkları kredi faiz ve anapara taksitlerini zamanında tam olarak alıp almayacaklarını öğrenmek isterler. Bu bilgiler sadece resmi kurumlar açısından iki temel mali tablo olan bilanço ile faaliyet sonuçları tablosunun analizi ile elde edilemez. Bu nedenle nakit değişimine ve nakit yaratma gücüne ilişkin yeterli bilgi sağlayan nakit akış tablosuna da ihtiyaç duyulur. Nakit akış tablosu, bir kurum veya muhasebe biriminin mali yönetim ve finans çalışmalarının başarısını gösterir.

Kamu idareleri, bu standartla belirlenen esaslar çerçevesinde nakit akış tablosunu dönemler itibarıyla hazırlar ve sunarlar. Bu tablo genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tamamı için tek bir tablo olarak düzenlenir.

³³ https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_adf.ctrl-state=qdwdvlxec_4

³³ www.muhasebat.gov.tr

3.3.2. Nakit Akış Tabloları Standardına İlişkin Temel Kavramlar

a) **Döviz Kuru:** İki para biriminin birbirine çevrilmesinde uygulanan orandır.

b) **Esas Faaliyetler:** Bir kamu idaresinin yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki faaliyetleridir.

c) **Faaliyet Sonucu:** Faaliyetlerden doğan giderlerin, faaliyetlerden doğan gelirlerden çıkarılmasından sonra geriye kalan farktır. Faaliyet sonucu, muhasebe sisteminin tahakkuk esaslı olmasının en önemli gösterge ve değeridir. Tahakkuk esasının varlığının en önemli kanıtını veya göstergesini gelir ve gider hesapları oluşturmaktadır ve dönem sonlarında da faaliyet sonucunun çıkarılması ile birlikte bu iki hesap varlığını sıfırlamaktadır.

d) **Finansman Faaliyetleri:** Kamu idaresinin net değer ve borçlarının büyüklüğünde ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir.

e) **Ortak Girişim (İş Ortaklığı):** İki veya daha fazla tarafın ortak kontrolüne tabi bir faaliyeti yürütmek üzere oluşturulan organizasyondur.

f) **Türev Ürünler:** Varlık ve yükümlülüklerin etkin bir şekilde idare edilebilmesi ve risk yönetimi amacıyla yurt içi veya uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan, belirli bir mali araç, gösterge veya mala bağlı, cayılamaz vadeli işlem (futures), teslim amaçlı vadeli işlem (forward), cayılabilir vadeli işlem (opsiyon) ve vadeli değiş tokuş (swap) gibi her türlü finansal araçtır. Türev ürünler, dayanak varlığın sahipliğinin el değiştirmesine gerek olmaksızın, bu varlıkla ilgili hak ve yükümlülüklerin el değiştirmesine imkân sağlar. Hisse senetleri, tahviller, döviz, faiz, emtia bunların bir kısmıdır.

g) **Yatırım Faaliyetleri:** Uzun vadeli varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir³⁵.

3.3.3. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Nakit Akışlarının Raporlanması ve Sunumu

3.3.3.1. Nakit ve nakit benzeri varlıklar

Nakit benzeri varlıklar, yatırım veya diğer amaçlar için kullanılmayan, kısa vadeli nakit yükümlülüklerini karşılamak için elde bulundurulmuş varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak nitelendirilebilmesi için, değeri saptanabilen bir nakit

³⁵https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_adf.ctrl-state=neui3zxtz_4

miktarına dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz seviyede olması gerekmektedir.

Kamu idareleri, nakit ve nakit benzeri varlıkların unsurlarını nakit akış tablosunda belirtmeli ve nakit akış tablosundaki tutarların, bilânçoda bunlara karşılık gelen kalemlerle mutabakatını göstermelidir. Nakit akışları, nakit veya nakit benzeri varlıkları oluşturan kalemler arasındaki hareketleri dikkate almaz, bu unsurlar nakit yönetiminin bir parçasını oluşturur. Nakit yönetimi, fazla nakdin nakit benzeri araçlarda değerlendirilmesini de içerir.

3.3.3.2. Nakit akışlarının raporlanması ve sunulması

Nakit akış tablosu aşağıdaki bölümlerden oluşur:

- a) Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları,
- b) Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları,
- c) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

Bir kamu idaresi, yatırım, finansman ve esas faaliyetlerinde gerçekleşen nakit akışlarını, en uygun şekilde sunmalıdır. Faaliyet sınıflandırması kullanıcılara, bu faaliyetlerin kamu idaresinin mali durumu üzerindeki etkisi ile nakit ve nakit benzeri varlıkların miktarını değerlendirmeye yönelik bilgi sunmalıdır. Bu bilgi aynı zamanda, faaliyetler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi için kullanılır.

Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışlarını içerebilir. Örneğin, bir kredinin nakit geri ödemesi, hem faiz hem de anapara ödemesini kapsayabilir. Burada faiz esas faaliyet olarak, anapara ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

a) Esas Faaliyetler: Esas faaliyetlere ilişkin net nakit akışlarının tutarı kamu idaresinin faaliyetini yürütebilme, yükümlülüklerini ödeyebilme ve dış finansman kaynaklarına başvurmaksızın yeni yatırımlar yapabilme kapasitesini yansıtır. Genel yönetime ait konsolide net nakit akışlarının toplam tutarı, esas faaliyetlerin ne kadarlık kısmının vergi, harç ve diğer gelirler yoluyla finanse edildiği konusunda bilgi sağlar.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, esasen kamu idaresinin temel nakit getiren faaliyetlerinden elde edilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı örnekleri aşağıdadır:

- 1) Vergi, resim, harç ve cezalardan sağlanan nakit girişleri,
- 2) Sunulan mal ve hizmetlerin ücretlerinden sağlanan nakit girişleri,

3) Merkezi yönetim ve diğer kamu kuruluşlarınca yapılanlar da dâhil olmak üzere hibe, transfer, bağış, yardım ve benzeri işlemlerden sağlanan nakit girişleri,

4) Lisans, ruhsat, telif hakkı, ücret, komisyon ve benzeri gelirlerden sağlanan nakit girişleri,

5) Diğer kamu idarelerinin faaliyetlerini finanse etmek üzere yapılan nakit ödemeleri (krediler hariç),

6) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeleri,

7) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeleri,

8) Sosyal güvenlik kuruluşlarının aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler,

9) Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,

10) Devam etmeyen faaliyetlerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,

11) Yargı kararları neticesinde gerçekleşen nakit giriş ve çıkışlarıdır³⁶.

Örnek: A kamu idaresi, gün içerisinde 240.000,00.- TL tahakkuklu vergi tahsilâtı gerçekleştirmiştir.

100 Kasa Hesabı	240.000,00	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		240.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	240.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		240.000,00

Örnek: H yerel yönetimi gün içerisinde %8 KDV Hariç 52.836,00. TL su geliri tahsil etmiştir.

100 Kasa Hesabı	57.062,88	
391 Hesaplanan KDV Hesabı		4.226,88
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		52.836,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	57.062,88	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		57.062,88

³⁶ http://www.alomaliye.com/2008/devlet_muh_standardi_2.htm

Örnek: G Büyükşehir Belediyesi yaz döneminde yapmış olduğu ilaçlama faaliyetlerinden dolayı yüklenici firmaya merkez ilçe belediyeleri adına 15.800,00.- TL ödeme yapmıştır.

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alc.Hs	15.800,00	
103 VÇGE Hesabı		15.800,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	15.800,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		15.800,00

Örnek: A Kamu idaresi geçici yatırım amacı ile 01.07.2009 tarihinde toplam değeri 5.500.000.00 TL ve nominal değeri 50.000,00.- TL olan % 60 faizli kamuya ait tahvillerden 100 adet peşin olarak satın almıştır.

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	5.500.000,00	
103 Verilen Çek ve Gön Emr Hs		5.500.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	5.500.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		5.500.000,00

b) Yatırım Faaliyetleri: Yatırımlardan sağlanan nakit akımları; varlık hesaplarına yansıtılan maddi duran varlık yatırımlarının üretim ve inşasına ilişkin ödemeleri de kapsamak üzere, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesinden kaynaklanan nakit çıkışları ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişlerinden oluşur

Yatırım faaliyetleri, kamu idaresinin gelecekteki ekonomik faydasına katkıda bulunması beklenen varlıklar için nakit çıkışlarının ne ölçüde gerçekleştirildiğini yansıtan faaliyetlerdir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdadır:

1) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların alım ve satımına ilişkin nakit giriş ve çıkışları,

2) Başka bir kamu idaresinin öz kaynak veya borçlanma araçlarını almak ya da iş ortaklığına katılmak amacıyla gerçekleştirilen nakit ödemeleri,

3) Yatırım faaliyetleri ile ilgili olarak üçüncü taraflara verilen avans ve kredilere ilişkin nakit çıkışları ve geri ödenmesinden sağlanan nakit girişleridir³⁷.

³⁷ SPK, *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ*.SeriXI. No: 25.

Örnek: A yerel yönetimince 2009 yılı bütçe gelirlerinden ayrılan İller Bankası ortaklık payı olan 55.000,00 TL İller Bankasının banka hesabına yatırılmak suretiyle ödenmiştir.

630 Giderler Hs	55.000,00	
103 Veril.Çek ve Gön.Emr.Hs		55.000,00
830 Bütçe Giderleri Hs	55.000,00	
835 Gider Yansıtma Hs		55.000,00

Örnek: A yerel yönetimi yapımı devam etmekte olan tramvay yolu için yüklenicisine % 18 KDV hariç 750.000,00.- TL hak ediş ödemesi yapmıştır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs	885.000,00	
360 ÖVF Hesabı (DV)		4.950,00
360 ÖVF Hesabı (Kdv tevkifatı)		22.500,00
103 VÇGE Hesabı		857.550,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	885.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		885.000,00
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs	750.000,00	
920 Gider Taahhütleri Hesabı		750.000,00

Üretim yapan tesisin bir makine ya da teçhizatının satılması işlemleri neticesinde elde edilen hâsılat veya bu tür makine teçhizat alımına yönelik ödemelerin tamamı yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

c) Finansman Faaliyetleri: Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları;

- Tahvil ve bono gibi kısa veya uzun vadeli borçlanma araçları ihracı yoluyla veya diğer surette yapılan borçlanmalar karşılığı sağlanan nakit girişleri,
- Borç ödemelerinden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Nakde eşdeğer varlık olarak nitelendirilenler ve alım-satım amacıyla elde tutulanlar hariç olmak üzere; diğer kuruluşların borçlanma senetlerini veya hisse senedi gibi öz kaynak araçlarını veya ortak girişimlerdeki ticari hakları elde etmek için yapılan nakdi ödemeler ve bunların satılmasından kaynaklanan nakit çıkış ve girişleri,

- Üçüncü kişilere verilen nakdi borçlar ve nakit ön ödemeler ile bunlardan yapılan tahsilâtlardan kaynaklanan nakit çıkış ve girişlerinden oluşur.

Kamu idaresinin net değerinin ve borçlarının büyüklük ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler şu şekildedir:

1) Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,

2) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,

3) Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,

4) Türev ürünlere ilişkin nakit giriş/çıkışları

Örnek: A kamu idaresi kendi nam ve hesabına üç yıl vadeli 150.000.000,00.- TL tutarında tahvil ihraç etmiştir.

102 Banka Hesabı	150.000.000,00	
404 Tahviller Hesabı		150.000.000,00

Örnek: C yerel yönetimi 15.000,00 TL kısa vadeli diğer iç mali borçlar kaleminden borçlanmıştır.

102 Banka Hesabı	15.000,00	
309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Brç		15.000,00

Kısa vadeli borcun 5.000,00 TL'si vadesinde ödenmiştir.

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Brç Hs.	5.000,00	
103 Verilen Çek ve Gönd. Emr.Hs.		5.000,00

3.3.4. Yabancı Para Nakit Akışları ve Nakit Dışı İşlemler

3.3.4.1. Yabancı para nakit akışları

Yabancı paraya dayalı olarak gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, gerçekleşme tarihindeki kur üzerinden raporlama para birimine çevrilmek suretiyle kaydedilmelidir.

Kur değişikliklerinden kaynaklanan gerçekleşmemiş gelir ve giderler nakit akışı değildir. Ancak nakit ve nakit benzeri varlıkların dönem başındaki ve sonundaki mutabakatını sağlamak üzere, kur farklarının yabancı para birimi cinsinden tutulan nakit ve nakit benzeri varlıklar üzerindeki etkisi nakit akış tablolarında raporlanmalıdır³⁸.

Örnek: Dış finansman kaynağı ile varılan kredi anlaşması gereğince, (A) Belediyesinin bankadaki özel hesabına iki yıl sürecek ve geri ödeme planı da işin bitirilmesinden bir yıl sonra başlayacak olan yapım işi için 500.000 \$ (dolar) dış proje kredisi aktarılmıştır. Aktarma tarihindeki döviz satış kuru 1,300 TL’dir.

104 Proje Özel Hesabı	650.000,00	
410 Dış Mali Borçlar		650.000,00

3.3.4.2. Nakit dışı işlemler

Nakit veya nakit benzeri varlıkların kullanılmasını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit dışı işlemlerdir. Söz konusu işlemler, bu yatırım ve finansman faaliyetleri hakkındaki bilgileri sunacak şekilde mali tablolarda sunulmalıdır.

Nakit dışı işlemlere yönelik örnekler aşağıdadır:

1) Varlıkların takas, doğrudan ilgili yükümlülüklerin üstlenilmesi veya finansal kiralama yoluyla edinimi,

2) Borcun öz kaynağa dönüştürülmesidir³⁹.

Örnek: B Kamu idaresi, C kamu idaresine olan 150.000,00.- TL borcunu kamu idaresinden olan alacağına mahsup etmiştir.

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hs	150.000,00	
132 Kurumca Verilen Br. Alc.H		150.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	150.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		150.000,00

³⁸<http://www.sgb.gov.tr/Mevzuat/01.Kanun>

³⁹<http://www.resmi-gazete.org/sayi/1285/devlet-muhasebesi-standardi-2-dms-2-nakit-akis-tablolari.html>

Örnek: A Kamu idaresinin borçlu bulunduğu bağlı kuruluşu B İdaresine olan 14.000.000,00.- TL borcunun silinmesine karar verilmiştir.

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hs	14.000.000,00
500 Net Değer Hesabı	14.000.000,00

Tablo 3.8. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı

A.İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞI		
1.ALICILARDAN ELDE EDİLEN NAKİT GİRİŞLERİ		42.705
Satışlardan Elde Edilen Nakit	41.850	
Net Satışlar	41.700	
Ticari Alacaklardaki Azalış	150	
Diğer Olağan Faaliyetlerden Nakit Girişi	855	
2.SATICILARA VE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÖDEMELER		39.060
Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları	32.820	
Satışların Maliyeti	32.580	
Stoklardaki Artışlar	330	
Ticari Borçlardaki Artışlar	(90)	
Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Gid	(0)	
Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları	5.910	
Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Gid	(300)	
Diğer Faaliyetlere İlişkin Nakit Çıkışları	330	
Diğer Faaliyetlere İlişkin Olağan Gider ve Zarar	330	
3.İŞLETME FAALİYETİ SONUCU OLUŞAN NAKİT (A1-A2)		3.645
4.FAİZ ÖDEMELERİ		(435)
5. VERGİ ÖDEMELERİ		(1.050)
6.DİĞER NAKİT GİRİŞLERİ		840
Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit	510	
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Artışı	450	
7.DİĞER NAKİT ÇIKIŞLARI		(981)
Olağandışı Gider ve Zararlardan Nakit Çıkışı	(60)	
Menkul Kıymet Alışları	(600)	
Diğer Dönen Varlık Artışı	(60)	
Gider Tahakkuklarına Yapılan Ödeme	(231)	
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	(30)	
8.İŞLETME FAALİYET.KAYNAKLANAN NET NAKİT		3.000
B. YATIRIM FAALİYETL.KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞI		
2.MADDİ DURAN VARLIKLARIN İKTİSABI		(1.980)
4.MALİ DURAN VARLIKLARIN İKTİSABI		(840)
7.DİĞER NAKİT GİRİŞLERİ		300
8.DİĞER NAKİT ÇIKIŞLARI		(90)
9.YATIRIM FAALİYETL. KAYNAKLANAN NET NAKİT		(2.610)
2.KREDİLER İLE İLGİLİ NAKİT GİRİŞLERİ		360
4.ÖDENEN TEMETTÜLER		0
5.DİĞER NAKİT GİRİŞLERİ		294
6.DİĞER NAKİT ÇIKIŞLARI		-
7.FİNANSMAN FAALİYET. KAY.NET NAKİT GİR.		654
E.NAKİT VE NAKİT BEN. MEYDANA GEL ART		1.044
F.DÖNEMBAŞINDAKİ NAKİT VE BENZER. MEVCUDU		1.440
G.DÖNEMSONUNDAKİ NAKİT VE BENZER MEVCUDU		2.484

3.4. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI (DMS 3)

3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; muhasebe politikalarının belirlenmesi ve belirlenen bu politikaların uygulanma yönteminin tespiti, muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklikler ile hatalarda yapılan düzeltmelere yönelik temel ilke ve esasların açıklanmasıdır. Kamu idarelerinin malî tablolarının ilgili ve güvenilir olmasını, dönemler itibarıyla ve diğer kamu idarelerinin malî tabloları ile karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu Standart, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2. maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamaktadır.

3.4.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar

a) Geçmiş Dönem Hataları: Kamu idarelerinin geçmiş dönem veya dönemlere ait malî tablolarının hazırlanması ve sunulması esnasında güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle eksik veya yanlış bilgilerin sunulmasıdır. Bu hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, işlem ve olayların gözden kaçması ya da yanlış yorumlanmasını veya suiistimalden kaynaklanan hataları içerir⁴⁰.

Muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ile hataların raporlanmasında geriye dönük raporlama ve ileriye dönük raporlama seçenekleri kullanılır. Geriye dönük uygulama; muhasebe değişikliğinin etkisiyle ilgili olarak tüm cari ve geçmiş dönem finansal tablolarının düzeltilmesini gerektirir. Başka bir deyişle geriye dönük uygulama, yapılan değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara hep kullanımdaymış gibi uygulanmasını ve düzeltilmiş tutarların hiç hata olmamış gibi mali tablolara alınmasını ve açıklanmasını ifade eder. İleriye dönük uygulama; önceki dönem mali tablolarının yeniden düzenlenmesini, muhasebe değişikliğinin kümülatif etkisinin hesaplanmasını ve cari dönem faaliyet tablosunda raporlanmasını gerektirmez. Cari dönem ve/veya gelecek dönemlerin mali rapor verilerinin muhasebe değişikliğini içermesi sağlanır.

⁴⁰ http://www.alomaliye.com/2008/dms_3.htm

Geçmiş dönem hatalarına örnek olarak bütçe emanetleri hesabında bekleme süresi olan beş yılı tamamladığı halde gelir kaydedilmeyen tutarları, amortisman oranlarının yanlış tespit edilmesi nedeniyle eksik amortisman ayrılmasını, bütçeye özel ödenek kaydedilmesi gereken bağış ve yardımların bütçe dışında takip edilmesini gösterebiliriz.

Örnek: İdare, bir önceki dönem sonunda beş yıllık zaman aşımı süresini dolduran toplam 12.000,00.- TL bütçe emanetinin bütçeye gelir kaydedilmediğini tespit etmiş ve gelir kaydını cari dönemde gerçekleştirmiştir.

320 Bütçe Emanetleri Hesabı	12.000,00	
570 GY Olumlu Faaliyet Sonuçları		12.000,00

b) Geriye Dönük Uygulama: Yeni bir muhasebe politikasının, bugüne kadar hep uygulanıyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır.

c) Geriye Dönük Yeniden Sunum: Malî tablolardaki tutarların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sunulmasında, sanki önceki dönem hatası hiç gerçekleşmemiş gibi düzeltme yapılmasıdır.

d) İleriye Dönük Uygulama: Muhasebe politikası ve tahminindeki bir değişikliğin etkisinin öncelikle politikanın değiştiği tarihten sonra gerçekleşen işlem, olay ve durumlara yeni muhasebe politikasının uygulanması daha sonra ise, muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin muhasebeleştirilmesi şeklinde uygulanmasını ifade eder.

e) Tahminlerdeki Değişiklik: Yeni bilgi veya yeni gelişmeler sonucunda; varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumu ile gelecekte getirmeleri beklenen fayda ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi sonucu bunların kayıtlı değerinde yapılan düzenlemeler veya bir varlığın dönem içindeki tüketim tutarındaki değişikliklerdir. Bu değişiklikler hataların düzeltilmesi olarak nitelendirilemez.

f) Uygulanamazlık: Standartlardaki bir hükmün, kamu idarelerinin tüm çalışmalarına rağmen uygulanamaması durumunu ifade eder. Aşağıda belirtilen durumlarda muhasebe politikasında geriye dönük bir değişiklik uygulanması veya bir hatayı düzeltmek için geriye dönük yeniden sunum yapılması mümkün değildir:

- Geriye dönük uygulama veya geriye dönük yeniden sunumun etkileri saptanamadığında,

- Geriye dönük uygulama veya yeniden sunumun, kamu idaresinin o dönem içerisindeki amacının ne olduğu hakkında varsayımlar gerektirmesi durumunda,
- Geriye dönük uygulama veya yeniden sunum, tutarlara ilişkin önemli tahminler gerektirmesi durumunda geriye dönük bir değişiklik uygulaması veya geriye dönük sunum yapılamaz.

3.4.3. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, malî tabloların hazırlanması ve sunulmasında kabul edilen usul, esas, kural ve uygulamaları ifade eder⁴¹.

3.4.3.1. Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması

Devlet Muhasebesi Standartlarında yer alan muhasebe politikaları sayesinde malî tablolar, bu politikaların uygulandıkları işlem, olay ve durumlar hakkında ilgili ve güvenilir bilgiler içerir. Belirli bir işlem, olay veya duruma yönelik Devlet Muhasebesi Standardının bulunmaması halinde Maliye Bakanlığı, muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda karar verir. Bu politikalar kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına yönelik güvenilir bilgiler içerir. Bu kapsamda hazırlanan malî tablolar tarafsız ve makul olmalı; işlem, olay ve durumların sadece yasal şeklini değil ekonomik yapısını da yansıtmalı ve tüm önemli hususlar açısından eksiksiz olmalıdır.

Karar verme işlemi esnasında, sırasıyla aşağıda sunulan kaynaklara başvurulmalı ve uygulanabilirlikleri değerlendirilmelidir:

- Devlet Muhasebesi Standartlarının benzer veya ilgili konulardaki hükümleri ve kılavuz bilgileri,
- Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin diğer Devlet Muhasebesi Standartlarında verilen tanımları, muhasebeleştirilmesi ve ölçüm kıstasları,
- Bunlarla çelişmediği sürece standart çıkaran diğer kuruluşların en son bildirimleri ve kabul edilen kamu veya özel sektör uygulamaları dikkate alınmalıdır.

Bir standardın farklı bir sınıflandırmayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında benzer işlem, olay ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçilmeli ve uygulanmalıdır.

⁴¹www.maliye.gov.tr/mm/smmudurlugu/duyurular/yonetmelik.doc

3.4.3.2. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

İşlem, olay ve durumların kamu idaresinin bilanço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akışları üzerindeki etkisi ile ilgili daha güvenilir ve ilgili bilgiler içeren malî tablolar hazırlanmasını mümkün kılması halinde muhasebe politikasında değişiklik yapılabilir.

Bir muhasebe esasından bir diğer muhasebe esasına geçilmesi, muhasebe politikası değişikliğidir. Yine aynı şekilde bir muhasebe esası kapsamındaki muhasebe yöntemi ile bir işlemin, olay veya durumun muhasebeleştirilmesi veya ölçülmesinde yapılan değişiklik, muhasebe politikası değişikliğidir.

Ancak şu hususlar muhasebe politikasında değişiklik olarak nitelendirilmez:

Daha önce gerçekleşen işlem, olay veya durumlardan özünde farklı olan işlem, durum veya olaylar için farklı bir muhasebe politikasının uygulanmış olması,

Daha önce gerçekleşmemiş ya da önemsiz olan işlem, olay veya durumlar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanmış olması değişiklik olarak nitelendirilemez.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkları yeniden değerlemek amacıyla bir politikanın ilk defa uygulanması, muhasebe politikası değişikliği olmayıp sadece yeniden değerlendirilme işlemidir.

3.4.3.3. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması

Özel geçiş hükümlerine uygun olarak bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk defa uygulanmasından doğan muhasebe politikasındaki değişiklik dikkate alınmalı, değişikliğe ilişkin özel bir geçiş hükmü içermeyen bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk kez uygulanmasının ardından muhasebe politikasında değişiklik yapıldığında ise, bu değişiklik geriye dönük olarak da uygulanmalıdır.

Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının, bugüne kadar hep uygulanıyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır. Ancak geriye dönük uygulama bazı kısıtlar içerir. Örneğin; Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin veya bu değişikliğin cari döneme özgü etkilerinin tespit edilmesinin mümkün olmaması durumları geriye dönük uygulama kısıtları olup bu durumlarda muhasebe politikasındaki bir değişiklik geriye dönük olarak uygulanamaz. Yeni muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması mümkün olmadığında yeni politika, mümkün olan en erken dönemden başlayarak ileriye dönük olarak uygulanmalıdır. Bu nedenle kamu idareleri, bu tarihten önceki

dönemlerde varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/ öz kaynakta yapılan düzenlemeleri dikkate almamalıdır. Bir muhasebe politikasındaki değişikliğin, geçmiş dönemlerden bir veya daha fazlasına ait karşılaştırmalı bilgilerin döneme özgü etkilerinin belirlenmesinin mümkün olmaması hallerinde yeni muhasebe politikası, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başından itibaren varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerine uygulanmalı ve bu dönemin net varlık/öz kaynağında etkilenen her bir bölümünün açılış bakiyesinde ilgili düzeltme yapılmalıdır. Geçmişe dönük olarak uygulanan muhasebe politikaları mümkün olan en eski döneme kadar tüm geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerine uygulanmalıdır. Bu değişikliğin açılış ve kapanış bilânçosu üzerindeki birikmiş etkisinin belirlenememesi halinde, bu dönem için geçmişe yönelik uygulamanın yapılması mümkün değildir. Malî tablolarda sunulan dönemlerden önceki dönemlere ilişkin elde edilen düzeltme tutarı, sunulan en eski dönemin net varlık/öz kaynaktaki etkilenen her bir bölümün açılış bakiyesine uygulanmalıdır.

3.4.3.4. Muhasebe politikası değişikliklerinin açıklanması

Bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk defa uygulanmasının muhasebe politikalarını etkilemesi halinde şu hususlar malî tablolarda açıklanmalıdır:

- Standardın adı,
- Muhasebe politikası değişikliğinin hangi geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
- Gelecek dönemleri etkileyebilecek geçiş hükümlerinin neler olduğu,
- Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, mümkün olan ölçüde etkilenen malî tabloların ilgili kaleminde yapılan düzeltme tutarları,
- Mümkün olan ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları,
- Bir geçmiş dönem veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bu duruma neden olan koşullar ile birlikte muhasebe politikasındaki değişikliğin nasıl ve ne zamandan itibaren uygulandığı açıklanmalıdır.

Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin, daha önce belirlenen muhasebe politikasını etkilemesi halinde aşağıdaki hususlar da malî tablolarda açıklanmalıdır:

- Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
- Yeni muhasebe politikasının tercih nedeni ve hangi bilgileri sağlayacağı,
- Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, mümkün olan ölçüde, etkilenen malî tabloların ilgili kaleminde yapılan düzeltme tutarı,
- Mümkün olan ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarı,
- Bir geçmiş dönem veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bu duruma neden olan koşullar ile birlikte muhasebe politikasındaki değişikliğin nasıl ve ne zamandan itibaren uygulandığı mali tablolarda açıklanmalıdır.

3.4.4. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Hizmetlerin ifası ve faaliyetlerin yürütülmesi gibi nedenlere bağlı içsel belirsizliklerden dolayı malî tablolardaki birçok kalem kesin olarak ölçülemeyip sadece tahmin edilebilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. İhtiyaç duyulabilecek tahminlerden bazıları şunlardır:

- Vergi gelirleri,
- Tahsil edilemeyen gelirlerden kaynaklanan şüpheli alacaklar,
- Stokların değerindeki düşüşler,
- Malî varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri,
- Amortismanına tabi varlıkların gelecekteki ekonomik faydalarının tahmin edilen tüketim süresi ya da kullanım ömrü,
- Garanti yükümlülükleridir.

Makul tahminlerin kullanılması malî tabloların hazırlanmasının önemli bir parçasını oluşturur ve malî tabloların güvenilirliğini zedelemeyiz. Tahmin esaslarında değişiklik olması halinde veya yeni bilgilerin elde edilmesi ya da daha fazla deneyim kazanılması sonucunda, yapılan tahminin gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulabilir. Yapısı gereği, bir tahminin gözden geçirilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir. Uygulanan ölçüm esasındaki bir değişiklik, muhasebe tahminindeki değişiklik olmayıp, muhasebe politikası değişikliğidir. Bir

değişikliğin muhasebe politikasındaki değişiklik mi yoksa muhasebe tahminindeki değişiklik mi olduğunun ayırt edilmesinde zorluk yaşandığında, muhasebe tahminindeki değişiklik olarak değerlendirilmelidir.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişikliklere neden olması veya net varlık/öz kaynaktaki kalemlerden biriyle ilgili olması durumunda; ilgili varlık, yükümlülük veya net varlık/öz kaynaktaki kalemin değişikliğin yapıldığı dönemdeki kayıtlı değerinde düzeltme yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu durumlar hariç olmak üzere muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisi,

- Eğer sadece dönemi etkiliyorsa ise değişikliğin gerçekleştiği dönemde,
- Eğer değişiklik dönemini ve sonraki dönemleri etkiliyorsa tüm bu dönemlerde, net fazla veya açığa dâhil edilmek suretiyle ileriye dönük olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin ileriye dönük olarak yansıtılması; muhasebe tahmininde değişikliğin yapıldığı andan itibaren değişikliğin işlem, olay veya durumlara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik sadece cari dönemin fazla veya açığını etkileyebileceği gibi hem cari dönemin hem de gelecek dönemlerin fazla veya açıklarını da etkileyebilir. Örneğin, şüpheli alacakların tutarına ilişkin yapılan bir tahmindeki değişiklik sadece cari dönemin fazla veya açığını etkiler ve bu nedenle de cari dönemde muhasebeleştirilmelidir. Buna karşılık, amortisman tabi bir varlığın ekonomik kullanım şekli ya da faydalı ömrüne ilişkin bir tahmindeki değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içindeki her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da değişikliğin cari dönemdeki etkisi cari dönemde; var ise gelecek dönemler üzerinde etkisi gelecek dönemlerde gelir veya gider olarak kaydedilir.

Gelecek dönemlerdeki etkinin tahmin edilmesinin mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere, muhasebe tahminindeki cari dönemi etkileyen veya gelecek dönemleri etkilemesi beklenen bir değişikliğin içeriği ve tutarı açıklanmalıdır. Değişikliğin gelecek dönemlerdeki etkisinin tutarının tahmin edilememesi durumunda kamu idaresi bu durumu açıklamalıdır⁴².

⁴² www.muhasibat.gov.tr

Örnek: A Kamu İdaresinin iki yıldır aktiflerinde yer alan, kayıtlı değeri 6.848.000,00.- TL, birikmiş amortismanı 273.920,00.- TL, yeniden değerlendirme olumlu farkı 430.080,00.- TL olan hizmet binası yangın faciasından sonra tamamen kullanılmaz hale gelmiştir.

Bilindiği gibi binalar için genel tebliğde öngörülen yararlanma süresi 50 yıldır. Ancak örneğimizde bina 2 yıl kullanıldıktan sonra bina vasfını kaybetmiştir. Binanın yerinde arsa kaldığı için idare arsaya 1.200.000,00.- TL değer biçmiştir.

Çözüm: Öncelikle binanın net değerinin tespit edilmesi gerekir.

Net Değer = Kayıtlı Değer – (Birikmiş Amortisman + Yeniden Değer.Farkı)

Net Değer = 6.848.000,00 – (273.920,00 + 430.080,00)

Net Değer = 6.144.000,00.- TL

Yangın olayı olmayıp da bina kullanılmaya devam etseydi, yalnızca dönem sonunda 136.960,00.- TL amortisman ayrılacaktı, dolayısıyla faaliyet sonucunu da bu kadar bir azaltıcı etkisi olacaktı. Ancak bina vasfını kaybettiği için yukarıda bulmuş olduğumuz net değerden yeni arsa değeri olan 1.200.000,00.- TL'yi düştüğümüzden sonra kalan miktarın tamamını gider hesabına atmamız gerekecektir.

Gider Kaydına Esas Miktar = 6.144.000,00 – 1.200.000,00

Gider Kaydına Esas Miktar = 4.944.000,00.- TL

50 yıl kullanmayı tahmin ettiğimiz binanın iki yıl sonra kullanılmaz hale gelmesi nedeniyle idarenin faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi (Gider Kaydına Esas Miktar – Bina Kullanımında Olsaydı Ayrılacak Amortisman Miktarı) 4.807.040,00.- TL'dir.

Konunun daha iyi anlaşılması için olayın bir de muhasebe kaydını verelim. Öncelikle arsa vasfına dönüşen taşınmaz binalar hesabından çıkararak ilgili hesaba alalım:

250 Arazi ve Arsalar Hesabı	1.200.000,00	
252 Binalar Hesabı		1.200.000,00

Şimdi ise, faaliyet sonuçlarını etkileyecek muhasebe kaydına geçebiliriz.

257 Birikmiş Amortisman Hesabı	273.920,00	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	430.080,00	
630 Giderler Hesabı	4.944.000,00	
252 Binalar Hesabı		5.648.000,00

3.4.5. Hatalar

Hatalar malî tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması veya açıklanması esnasında ortaya çıkabilir. Bir kamu idaresinin bilânço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akış tablosunun özel olarak sunumunu sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapılan önemli veya önemsiz hataları içeren malî tablolar devlet muhasebesi standartlarına uygun sayılmaz. Cari dönemde tespit edilen hatalar, malî tabloların yayınlanmasından önce düzeltilmelidir. Ancak geçmiş döneme ait olup bir sonraki döneme kadar fark edilemeyen önemli hatalar fark edildiği dönemin malî tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgiler bölümünde düzeltilmelidir. Önceki dönemlere ait önemli hataların fark edilmesi halinde malî tablolarda geçmişe dönük olarak; hatanın olduğu geçmiş döneme ait karşılaştırmalı tutarların ve eğer hata sunulan en eski dönemden daha önce oluşmuşsa en eski döneme ait varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/öz kaynağın açılış bakiyesinin yeniden sunulması suretiyle düzeltme yapılması gerekmektedir.

Yeni muhasebe sisteminde, yapılan muhasebe hatalarının yine muhasebe kaydı ile düzeltilmesi zorunluluğu, hem Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde hem de alt düzenlemelerde yer almaktadır. Kurumsal, fonksiyonel ve finansal kodlarda yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi durumu hariç olmak üzere, yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir. Örneğin; emanetler hesabına (3984 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edilen Reklam Geliri) alacak kaydedilmesi gerekirken, yanlışlıkla Bütçe Gelirleri Hesabına (Tahakkuklu Beyana Dayanan Gelir Vergisi olarak) alacak kaydedilen 10.000 TL'nin düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

800 Bütçe Gelirleri Hs	10 000	
333 Emanetler Hesabı		10 000
120 Gelirlerden Alacaklar	10 000	
805 Gelir Yansıtma Hesabı		10 000

Örneğin; Genel Bütçe Kapsamındaki bir kamu idaresinde 800-Bütçe Gelirleri Hesabının 04.03.02.01 ayrıntı koduna tahakkuklu bir bütçe geliri kaydı yapılmış ve yapılan denetimde bütçe geliri ayrıntı kodunun yanlışlıkla 04.03.02.01 koduna yazıldığı ve doğru kodun 03.02.01.02 olması gerektiği sonucuna varılmışsa bunun muhasebe kaydı ile düzeltilmesi gerekecektir.

Başta yapılan hatalı kayıt;

100 Kasa Hesabı	***	
800 Bütçe Gelirleri Hs		***
805 Gelir Yansıtma Hesabı	***	
120 Gelirlerden Alacak. Hesabı		***

Düzeltilme kaydı ise şu şekilde olmalıdır;

800 Bütçe Gelirleri Hs	***	
800 Bütçe Gelirleri Hs		***
120 Gelirlerden Alacaklar	***	
805 Gelir Yansıtma Hesabı		***

Hatalar geçmiş dönük olarak düzeltilirken malî tablolarda

- Geçmiş dönem hatasının içeriği,
- Uygulanabildiği ölçüde; sunulan her bir geçmiş dönem için, etkilenen malî tablo ilgili kaleminde yapılan düzeltme tutarı,
- Sunulan en eski dönem başındaki düzeltme tutarı,
- Bir geçmiş dönem için geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bunun gerekçesi ile birlikte hatanın nasıl ve ne zamandan itibaren düzeltildiği açıklanmalıdır.

Geriye dönük yeniden sunumdaki kısıtlar, hatanın döneme özgü etkisinin veya birikmiş etkisinin belirlenememesi durumlarından oluşur. Bu durumlar haricinde geçmiş dönemdeki bir hata, geriye dönük yeniden sunum yoluyla düzeltilmelidir. Bir hatanın döneme özgü etkilerinin bir veya daha fazla döneme ait karşılaştırmalı bilgilerden tespit edilmesi mümkün olmadığında, geriye dönük yeniden sunumun mümkün olduğu en eski dönemin varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/öz kaynağın açılış bakiyesi yeniden sunulmalıdır.

Cari dönemin başlangıcında, bir hatanın tüm geçmiş dönemlerdeki birikmiş etkisinin belirlenememesi durumunda mümkün olan en eski dönemden itibaren ileriye dönük olarak düzeltme yapılmak suretiyle karşılaştırmalı bilgiler yeniden sunulmalıdır.

Hata düzeltmeleri, muhasebe tahminlerinden farklıdır. Muhasebe tahminleri içerik olarak, yeni bilgiler elde edildikçe gözden geçirilme ihtiyacı doğan yaklaşık

tahminlerdir. Örneğin, bir karşılık ayrılması neticesinde kaydedilen kazanç veya kayıp bir hata düzeltmesi değildir.

Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmiş döneme ilişkin hatanın düzeltilmesinde, geçmiş dönemdeki kararlar veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmamalıdır. Geçmiş dönemler için sunulan karşılaştırmalı bilgilerde değişiklik yapılırken genellikle önemli tahminlere gerek duyulması, karşılaştırmalı bilgilerin güvenilir bir şekilde düzenlenmesi veya düzeltilmesine engel teşkil etmez⁴³.

Örnek Uygulama: G Büyükşehir Belediyesi ile bağlı kuruluşu olan Sular İdaresi arasında 2008 yılı dönem sonunda, aşağıdaki mutabakat zaptı tutulmuş ve muhasebe kayıtları ona göre yapılmıştır.

G Büyükşehir Belediyesinin genel bütçe vergi gelirlerinden aldığı paylardan Sular İdaresinin Hazineye olan borcu için Maliye Bakanlığınca yapılan kesinti miktarı 22.800.000,00.- TL'dir. Sular İdaresinin çevre temizlik vergisi tahsilâtından (M) Büyükşehir Belediyesi adına ayırması gereken pay, 13.200.000,00.- TL ve yıl içinde borç olarak vermiş olduğu tutar 18.000.000,00.- TL'dir.

Yukarıdaki mutabakat üzerine G Büyükşehir Belediyesi aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır. Konunun daha iyi anlaşılması için alacak tahakkuk, borç tesis ve mahsup ile ilgili muhasebe kayıtları ayrı ayrı verilmiştir. Ayrıca Sular İdaresinin borcuna karşılık vergi gelirlerinden büyük şehir belediyesi adına ayrılan payların önce bütçe gelirlerine yansıtılması, ardından da başka bir idareye borç verme işleminden dolayı bütçe giderlerine yansıtması yapılacaktır.

a-) Sular İdaresi adına mahsuben yapılan ödemenin kaydı:

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hs	22.800.000,00	
600 Gelirler Hesabı		22.800.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	22.800.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		22.800.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	22.800.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		22.800.000,00

⁴³ http://www.alomaliye.com/2008/dms_3.htm

b-) Sular İdaresinden borç olarak alınan tutarın kaydı:

102 Banka Hesabı	18.000.000,00	
303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hs		18.000.000,00

c-) Sular İdaresinin tahsil etmiş olduğu çevre temizlik vergilerinden alınacak payların tahakkuk kaydı:

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	13.200.000,00	
600 Gelirler Hesabı		13.200.000,00

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından da çıkarılabileceği gibi söz konusu mahsuplaşma mutabakatından G Büyükşehir Belediyesinin bilançosunda kısa vadeli yabancı kaynaklar 18.000.000,00.- etkilenmekte; dönem faaliyet sonuçları tablosu ise 36.000.000,00.- TL olumlu etkilenmektedir. Mali Varlık ve Yükümlülükler Tablosunda da dönen mali varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynakların etkileneceği de unutulmamalıdır.

Aşağıda, G Büyük şehir belediyesine ait hata tespitinden önceki bilanço, mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu, faaliyet sonuçları tablosu ve öz kaynak değişim tablosu verilmiştir. Daha sonra hatalar belirlenmiş , ilgili düzeltme kayıtları yapılmış ve hata sonrası ilgili kamu idaresine ait mali tablolar yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 3.9. G Büyükşehir Belediyesi'nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan bilançosu

	2009	2008
VARLIKLAR		
Dönen varlıklar		
Gelirlerden Alacaklar	36.900.000,00	13.200.000,00
Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar	20.600.000,00	22.800.000,00
Duran varlıklar	206.416.300,00	191.173.300,00
Toplam varlıklar	263.916.300,00	227.173.300,00
YÜKÜMLÜLÜKLER		
Kısa vadeli yabancı kaynaklar		
Kamu İdarelerine Mali Borçlar	54.100.000,00	18.000.000,00
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	100.000.000,00	100.000.000,00
Yabancı kaynaklar toplamı	154.100.000,00	118.000.000,00
NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK		
Net Değer	112.486.000,00	112.486.000,00
GY Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-3.312.700,00	-3.365.700,00
Dönem Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuç	643.000,00	53.000,00
Toplam net varlıklar/özkaynak	109.816.300,00	109.173.300,00

Tablo 3.10. G Büyükşehir Belediyesi'nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan mali varlık yükümlülükler değişim tablosu

	2009			2008		
	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Dğsm	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Dğsm
Mali varlığın türü	TL	TL	%	TL	TL	%
Dönen Mali Varlıklar	36.000.000,00	57.500.000,00	59,72	18.000.000,00	36.000.000,00	100,00
Gelirlerden Alacaklar	13.200.000,00	36.900.000,00	179,55	8.000.000,00	13.200.000,00	65,00
Kurumca Verilen Borçlardan Alc	22.800.000,00	20.600.000,00	-9,65	10.000.000,00	22.800.000,00	128,00
Duran Mali Varlıklar	191.173.300,00	206.416.300,00	7,97	100.000.000,00	191.173.300,00	91,17
A-Mali varlık toplamı	227.173.300,00	263.916.300,00	16,17	118.000.000,00	227.173.300,00	92,52
Mali yükümlülüğün türü	TL	TL	%	TL	TL	%
Kısa Vadeli Mali Yükmler	18.000.000,00	54.100.000,00	200,56	4.000.000,00	18.000.000,00	350,00
Kamu İdarelerine Mali Borçlar	18.000.000,00	54.100.000,00	200,56	4.000.000,00	18.000.000,00	350,00
Uzun Vadeli Mali Yükmler	100.000.000,00	100.000.000,00	0,00	100.000.000,00	100.000.000,00	0,00
B-Mali yükümlülük toplamı	118.000.000,00	154.100.000,00	30,59	104.000.000,00	118.000.000,00	13,46
Net Mali Değer (A-B)	109.173.300,00	109.816.300,00	0,59	14.000.000,00	109.173.300,00	679,81

Tablo 3.11. G Büyükşehir Belediyesi'nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan faaliyet sonuçları tablosu

	2009	2008
Faaliyet Gelirleri	217.449.000,00	245.655.000,00
Faaliyet Giderleri	216.806.000,00	245.602.000,00
Döneme İlişkin Olumlu/Olumsuz Net Faaliyet Farkı	643.000,00	53.000,00

Tablo 3.12. G Büyükşehir Belediyesi'nin hata tespit edilip düzeltilmeden önce çıkarılan öz kaynak değişim tablosu

	Net Değer	Geçmiş Yıllar Olumlu/Olumsuz Farkları	Dönem Olumlu/Olumsuz Farkı	Toplam
31 Aralık 2008 Tarihindeki Bakiye	112.486.000,00	-3.365.700,00	53.000,00	109.173.300,00
31 Aralık 2009 Tarihindeki Bakiye	112.486.000,00	-3.312.700,00	643.000,00	109.816.300,00

Hata Tespiti: Takip eden dönem sonunda Hazine ile yapılan yazışmalar ve Sular İdaresi hesaplarının tekrar gözden geçirilmesi üzerine yukarıdaki mutabakatta geçen rakamlarda hata olduğu, gerçek borç ve alacak rakamlarının aşağıdaki tutarlar şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

Sular İdaresi adına ödenen borç miktarı: 17.100.000,00

Sulan İdaresinden alınan borç miktarı: 38.000.000,00

Sular İdaresinden ÇTV alacağı: 16.400.000,00

a-) Sular İdaresi adına yapılan borç tahakkuk kaydının (22.800.000,00 – 17.100.000,00) = 5.700.000,00.- TL'sinin iptal edilmesi gerekmektedir.

580 GY Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hs	5.700.000,00	
132 Kurumca Verilen Borç. Alack		5.700.000,00

b-) Sular İdaresine olan borcumuzdan kayda alınmayan (38.000.000,00 – 18.000.000,00) = 20.000.000,00.- TL miktarın muhasebeleştirilmesi gerekir.

500 Net Değer Hesabı	20.000.000,00	
303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı		20.000.000,00

c-) Sular İdaresinden alınması gereken (16.400.000,00 – 13.200.000,00) = 3.200.000,00.- TL ÇTV miktarının da muhasebeleştirilmesi gerekir.

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	3.200.000,00	
570 GY Olumlu Faaliyet Sonuçları		3.200.000,00

Tablo 3.13. Düzeltme kayıtlarından sonra yeniden düzenlenen mali tablolar

BİLANÇO	2009		2008	
VARLIKLAR				
Dönen varlıklar				
Gelirlerden Alacaklar	40.100.000,00		16.400.000,00	
Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar	14.900.000,00		17.100.000,00	
Duran varlıklar	206.416.300,00		191.173.300,00	
Toplam varlıklar		261.416.300,00		224.673.300,00
YÜKÜMLÜLÜKLER				
Kısa vadeli yabancı kaynaklar				
Kamu İdarelerine Mali Borçlar	74.100.000,00		38.000.000,00	
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	100.000.000,00		100.000.000,00	
Yabancı kaynaklar toplamı		174.100.000,00		138.000.000,00
NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK				
Net Değer	92.486.000,00		92.486.000,00	
GY Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-)	-5.812.700,00		-3.365.700,00	
Dönem Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları	643.000,00		-2.447.000,00	
Toplam net varlıklar/özkaynak		87.316.300,00		86.673.300,00

Hatalı işlem nedeniyle bilançoda aktif ve pasif toplamaları 2.500.000,00.- TL daha fazla gerçekleşmiş ve dönem faaliyet sonucu 2008 yılında negatif yönde 2.500.000,00.- TL etkilenmesi gerekirken 53.000,00.- TL olumlu faaliyet sonucu ile karşılaşılmıştır. Ayrıca hata, kısa vadeli yabancı kaynakları 20.000.000,00.- TL azaltıcı, net değeri de artırıcı bir etki yapmıştır.

Tablo 3.14. Mali varlık yükümlülük değişim tablosu

MALİ VARLIK YÜKÜMLÜLÜK DEĞİŞİM TABLOSU	2009			2008		
	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Dğşm	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Dğşm
Mali varlığın türü	TL	TL	%	TL	TL	%
Dönen Mali Varlıklar	33.500.000,00	55.000.000,00	64,18	18.000.000,00	33.500.000,00	86,11
Gelirlerden Alacaklar	16.400.000,00	40.100.000,00	144,51	8.000.000,00	16.400.000,00	105,00
Kurumca Verilen Borç. Alck	17.100.000,00	14.900.000,00	-12,87	10.000.000,00	17.100.000,00	71,00
Duran Mali Varlıklar	191.173.300,00	206.416.300,00	7,97	100.000.000,00	191.173.300,00	91,17
A-Mali varlık toplamı	224.673.300,00	261.416.300,00	16,35	118.000.000,00	224.673.300,00	90,40
Mali yükümlülüğün türü	TL	TL	%	TL	TL	%
Kısa Vadeli Mali Yükml	38.000.000,00	74.100.000,00	95,00	4.000.000,00	38.000.000,00	850,00
Kamu İdarelerine Mali Borçlar	38.000.000,00	74.100.000,00	95,00	4.000.000,00	38.000.000,00	850,00
Uzun Vadeli Mali Yükmler	100.000.000,00	100.000.000,00	0,00	100.000.000,00	100.000.000,00	0,00
B-Mali yükümlülük	138.000.000,00	174.100.000,00	26,16	104.000.000,00	138.000.000,00	32,69

Net mali değer, 2008 yılında % 519,10 oranında, 2009 yılında da % 74 oranında artış göstermesi gerekirken; sırasıyla % 679,81 ve % 59 oranında bir artış göstermiştir. Hata mali varlık ve yükümlülüklerdeki değişimi 2008 yılında artırıcı, 2009 yılında ise aşağı çekici bir etki yapmıştır.

Tablo 3.15. Faaliyet sonuçları tablosu

	2009	2008
Faaliyet Gelirleri	217.449.000,00	248.855.000,00
Faaliyet Giderleri	216.806.000,00	251.302.000,00
Döneme İlişkin Olumlu/Olumsuz Net Faaliyet Farkı	643.000,00	-2.447.000,00

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği temel hataların cari dönem içerisinde düzeltilmesini öngördüğünden düzeltmeye ilişkin muhasebe kayıtları cari dönem içerisinde yapılmalıdır, ancak mali tablolarda da geçmiş dönemler üzerindeki etkisi gösterilmelidir.

Her iki faaliyet sonuçları tablosu karşılaştırıldığında hatanın, 2008 yılı faaliyet sonucu 2008 yılında negatif yönde 2.500.000,00.- TL etkilenmesi gerekirken 53.000,00.- TL olumlu faaliyet sonucu ile karşılaşılmıştır.

Tablo 3.16. Öz kaynak değişim tablosu

	Net Değer	Geçmiş Yıllar Olumlu/Olumsuz Farkları	Dönem Olumlu/Olumsuz Farkı	Toplam
31 Aralık 2008 Tarihindeki Bakiye	92.486.000,00	-3.365.700,00	-2.447.000,00	86.673.300,00
31 Aralık 2009 Tarihindeki Bakiye	92.486.000,00	-5.812.700,00	643.000,00	87.316.300,00

Yukarıdaki öz kaynak değişim tablosu ile hatalı işlem sonucunda düzenlenen öz kaynak değişim tablosu karşılaştırıldığında, en büyük değişimin öz kaynaklar üzerinde olduğu görülmektedir.

Hata sonucunda öz kaynaklar her iki yılda da 22.500.000,00.- TL fazla raporlanmıştır ki, kurumları olduğu kadar, mali raporları yorumlayan, değerlendiren ve referans kabul eden kullanıcılar içinde gerçeklerden uzak bir durumdur.

Hata 2009 yılında düzeltilmiş olmakla birlikte mali tabloların 2008 yılına ait sütunlarında geriye dönük sunum yöntemiyle yalnızca hatanın etkilerini göstermek için düzeltme ve açıklama yapılmaktadır.

3.5. DÖVİZLE YAPILAN İŞLEMLER VE DÖVİZ KURLARINDAKİ DEĞİŞİMİN ETKİLERİ STANDARDI (DMS 4)

3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı, kamu idarelerinin yabancı para ile ifade edilen işlemlerinin mali tablolara dâhil edilmesine ve mali tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Bu standart 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2. maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki ilgili standartlar kapsamında yer alan türev işlemler hariç olmak üzere yabancı para birimi üzerinden yapılan işlem ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde, geçerli para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların yabancı para birimine veya yabancı para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların geçerli para birimine çevrilmesinde uygulanır. Yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemlerden doğan nakit akışlarının nakit akış tablosunda sunulmasında uygulanmaz. Bu işlemler için nakit akış tablolarına ilişkin standart hükümleri uygulanır.

Kamu idareleri, yabancı para birimindeki kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve bu çevirme işleminin etkilerini bu standart hükümlerine göre raporlarlar. Raporlayan kamu idaresi birkaç kuruluş ya da idareden meydana gelebilir. Raporlayan idare bünyesindeki her bir ayrı kuruluşun faaliyet sonuçlarının ve bilançosunun raporlayan idarenin mali tablolarında kullandığı para birimine çevrilerek sunulması gerekir. Bu Standart, mali tabloda kullanılan para biriminin herhangi bir para birimi olmasına izin vermektedir⁴⁴.

3.5.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar

a) Geçerli (spot) kur: Paranın çevrileceği andaki döviz kurudur. Bu kurun, T.C.Merkez Bankası döviz satış kuru olduğu unutulmamalıdır.

⁴⁴<http://www.muhasibeci.biz.com/devlet-muhasebesi-standardi-4-dovizle-yapilan-islemler-ve-doviz-kurlarindaki-degisimin-etkileri.html>

b) Kapanış kuru: Raporlama tarihindeki geçerli (spot) kurdur.

c) Net defter değeri: Bir varlığın kayıtlı değerinden birikmiş amortisman veya tükenme payları düşüldükten sonra kalan tutardır. Örneğin kayıtlı değeri 100.000,00.- TL, birikmiş amortismanı 60.000,00.- TL olan bir iş makinesinin net defter değeri 40.000,00.- TL'dir. Bunun yanı sıra varlığın yeniden değerlendirme farkları var ise onunda net defter değerinin hesabında göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğin kayıtlı değeri 125.000,000.- TL, birikmiş amortismanı 55.200,00.- TL ve yeniden değerlendirme farkı 10.800,00.- TL olan bir iş makinesinin net defter değeri 59.000,00.- TL'dir.

d) Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutardaki para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülüklerdir. Bir parasal kalemin temel özelliği sabit ya da belirlenebilir tutardaki paranın alınması veya yükümlülük olarak verilebilmesidir. Şerefiye, maddi olmayan varlıklar, stoklar gibi parasal olmayan kalemlerin temel özelliği ise sabit ya da belirlenebilir tutardaki paranın alınamaması veya yükümlülük olarak verilememesidir.

e) Tarihsel maliyet esası: Varlıkların ve yükümlülüklerin, edinildikleri veya yüklenildikleri tarihte karşılığında ödenen ya da borçlanılan tutarla kaydedilmesi esasıdır. Devlet muhasebe sisteminin maliyetlerin belirlenmesinde tercih ettiği temel yöntem tarihsel maliyet olup, tarihsel maliyetin yanı sıra uluslar arası muhasebe uygulamalarında maliyetlerin belirlenmesinde cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer yöntemleri de kullanılmaktadır.

f) Yabancı ülkedeki bağlı kuruluş: Faaliyetleri başka bir ülkede yürütülen veya kontrol edilen kuruluş, ortaklık, iş ortaklığı veya birimlerdir.

g) Yabancı ülkedeki bağlı kuruluştaki net yatırım: Kamu idaresinin, yabancı ülkedeki bağlı kuruluşunun net varlık/ öz kaynağındaki payıdır.

3.5.3. Yabancı Para Birimindeki İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

Yabancı para birimindeki bir işlem, yabancı para birimi üzerinden ifade edilen veya yabancı para birimi üzerinden hesap yapmayı gerektiren işlemidir. Ayrıca kamu idarelerinin fiyatları yabancı para birimiyle ifade edilen varlık, mal veya hizmetleri satın alması veya satması, yabancı para birimi üzerinden borç alması veya vermesi, yabancı para birimiyle ifade edilen varlıkları diğer şekillerde edinmesi veya

elden çıkarması ya da borca girmesi veya borcu ödemesi durumunda doğan işlemleri de içerir⁴⁵. Bu hususlara ilişkin örnekler şu şekilde gösterilebilir.

Örnek: A kamu idaresi 10.000,00.- Euro değerinde bir adet demirbaş satın almıştır. Gerekli kesintilerden sonra kalan tutar için çek düzenlenmiştir. Alış tarihindeki T.C.Merkez Bankası döviz satış kuru 2,00.-TL'dir. (KDV göz ardı edilmiştir).

255 Demirbaşlar Hesabı	20.000,00	
360 ÖVF Hesabı		1.600,00
103 VÇGE Hesabı		18.400,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	20.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		20.000,00

Örnek: B kamu idaresi envanterinde mevcut olan taşıtını 4.750.000,00.- Euro'ya yabancı bir kuruluşa peşin satmıştır. Satış tarihindeki T.C.Merkez Bankası döviz satış kuru 2,00.-TL'dir (KDV göz ardı edilmiştir).

100 Kasa Hesabı	9.500.000,00	
254 Taşıtlar Hesabı		9.500.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	9.500.00,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		9.500.000,00

Örnek: A Belediyesince Dünya Bankasından 90.000,00 Avro mali finansman sağlanmıştır. Kredinin 65.000 Avrosunun vadesi iki yıldır. 1 Avro = 1,90 TL'dir.

105 Döviz Hesabı	171.000,00	
310 Cari Yılda Ödnck Dış Mali B.		47.500,00
410 Dış Mali Borçlar Hesabı		123.500,00

Örnek: Yerel yönetimin 30.000 Avroluk borcunun 7.000 Avrosu, faizi ile beraber vadesinde ödenmiştir. (Faiz içinde bulunulan yıla aittir). 1 Avro = 2,05 TL'dir.

⁴⁵ https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_adf.ctrl-state=agts7d7xo_39

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Brç.Hs.	14.350,00	
630 Giderler Hesabı	800,00	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		15.150,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	800,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		800,00

Örnek: A yerel yönetimi, bağlı idaresi olan B'ye meclis kararı ile 50.000,00.- Dolar borç vermiştir. Borç verildiği tarihteki T.C.Merkez Bankası dolar satış kuru 1.60.- TL'dir.

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alc.Hs.	80.000,00	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		80.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	80.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		80.000,00

Örnek: Zengin bir iş adamı tarafından A kamu idaresine 8.800.000,00.- Avro değerinde bir adet donanımlı hava ambulansı bağışlanmıştır. Teslim tarihindeki T.C.Merkez Bankası satış kuru 2,10.- TL'dir.

254 Taşıtlar Hesabı	18.480.000,00	
600 Gelirler Hesabı		18.480.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	18.480.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		18.480.000,00

Yabancı para birimiyle yapılan bir işlem ilk defa kaydedilirken, yabancı para tutarına, işlem tarihindeki geçerli kur uygulanır. İşlem tarihi, yabancı para birimiyle yapılan bir işlemin ilk defa kaydedilmesi gereğinin doğduğu tarihtir.

Örnek: Kiraya verilen tarihi restoranın kiracısı, kiranın üç aylık dilimini oluşturan 20.000 Avroyu muhasebe biriminin vizesine yatırmıştır. Tahsilât tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru, 1 Avro= 2,00 TL'dir.

105.01 Döviz Hesabı	40.000,00	
120 Gelirler Hesabı		40.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	40.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		40.000,00

Her bir raporlama tarihinde yabancı para birimi üzerinden ifade edilen parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak çevrilir. Parasal olmayan kalemlerde durum biraz farklıdır. Parasal olmayan kalemlerden tarihsel maliyetine göre ölçülenler, işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir, gerçeğe uygun değerine göre ölçülenler ise, gerçeğe uygun değer tespit edildiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

Bir kalemin net defter değeri, ilgili diğer standartlara bağlı olarak belirlenir. Örneğin maddi duran varlıklar ilgili standart uyarınca gerçeğe uygun değer veya tarihi maliyet açısından ölçülebilir. Net defter değeri ister tarihi ister gerçeğe uygun değer esas alınarak belirlensin, belirlenen tutar yabancı para biriminden ifade ediliyorsa, bu standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir.

3.5.4. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Parasal kalemlerin ödenmesi veya dönem içinde ya da önceki mali tablolarda ilk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında kullanılan kurdan farklı bir kur ile çevrilmesinden doğan kur farkları gerçekleştikleri dönemde fazla veya açık olarak kaydedilirler. Yabancı para birimi üzerinden gerçekleştirilen parasal kalemlerle ilgili olarak, işlem tarihindeki kur ile ödeme veya mahsup tarihindeki kur arasında fark olması durumunda kur farkı ortaya çıkar. İşlem gerçekleştirildiği dönem içerisinde kapanıyorsa tüm kur farkları bu dönemde muhasebeleştirilir. Ancak işlem sonraki dönemlerde kapanıyorsa, her bir dönemde oluşan kur farkları dönemsellik ilkesi gereği ilgili olduğu dönemlerde tahakkuk ettirilir.

Yukarıdaki “fazla” ve “açık” ifadelerinden kasıt, olumlu veya olumsuz kur farklarıdır ki, olumlu kur farkları varlıklarla ilgili ise 600 Gelirler Hesabında, yükümlülüklerle ilgili ise 630 Giderleri Hesabında muhasebeleştirilmekte; olumsuz kur farkları ise varlıklarla ilgili ise 630 Giderler Hesabında, yükümlülüklerle ilgili ise 600 Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmektedir.

Örnek: Döviz hesabında bulunan 70.000 Avro için ay sonunda yeniden değerlendirme yapılmıştır. Bir ay öncesine göre 1 avroluk kur 0,08 TL yükselmiştir.

105 Döviz Hesabı	5.600,00	
600 Gelirler Hesabı		5.600,00

Örnek: Döviz hesabımızda bulunan kurumumuza ait 40.000 Avro için ay sonunda yeniden değerlendirilmiştir. Bir ay öncesine göre 1 avroluk kur 0,12 TL düşmüştür.

630 Giderler Hesabı	4.800,00	
105 Döviz Hesabı		4.800,00

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp doğrudan net varlık/öz kaynaklara kaydediliyorsa, bu kazanç veya kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da yine doğrudan net varlık/öz kaynaklara kaydedilmelidir. Buna karşılık parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp fazla ya da açıkta kaydediliyorsa, bu kazanç veya kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da fazla ya da açıkta kaydedilmelidir.

Diğer standartlar gereği, bazı kazanç veya kayıpların doğrudan net varlık/öz kaynakta muhasebeleştirilmesi gerekebilir. Örneğin maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden doğan bazı kazanç ve kayıplar doğrudan net varlık/öz kaynakta kaydedilmelidir. Yeniden değerlendirilmesi yapılacak böylece bir varlığın yabancı para birimiyle ifade edilmesi durumunda yeniden değerlendirilmiş değer, belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilmeli ve oluşan kur farkı da yine net varlık/öz kaynakta izlenmelidir.

Örnek: G Kamu İdaresi, maliyet bedeli 6.000.000,00 Avro olan bir adet tramvay satın almıştır. (Teslim tarihindeki T.C.Merkez Bankası satış kuru 2,20.-TL'dir. Vergi ve diğer kesintiler göz ardı edilmiştir).

254 Taşıtlar Hesabı	13.200.000,00	
103 VÇGE Hesabı		13.200.000,00

Tramvay için 10 yıllık bir kullanım süresi öngörülmüş olup, aynı dönemin sonunda amortisman ayrılmıştır. Dönem sonu kapanış kurunun işlem tarihindeki döviz kuru ile aynı olduğunu varsayalım. Yani, 1 Avro: 2.20 YTL'dir.

630 Giderler Hesabı	1.320.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		1.320.000,00

Raporlayan idarenin yabancı ülkedeki bağılı kuruluşundaki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları; raporlayan idarenin mali tablolarında ve yabancı ülkedeki bağılı kuruluşunun kendi mali tablolarında fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir. Konsolide mali tablolarda ise, bu tür kur farkları başlangıçta öz kaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir. Kamu idareleri, defter ve kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para birimini kullanarak tutması gereken hallerde, mali tablolarını hazırlarken tüm tutarları geçerli para birimine çevirmelidir.

3.5.5. Geçerli Para Biriminde Değişiklik

Geçerli para biriminde bir değişiklik olması halinde kamu idareleri, değişikliğin yapıldığı tarihten itibaren ileriye dönük olarak çevrim işlemlerini uygulamalıdır. Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak yansıtılmalıdır. Diğer bir ifadeyle tüm kalemler değişikliğin yapıldığı tarihteki döviz kuru kullanılarak yeni geçerli para birimine çevrilmelidir. Parasal olmayan kalemlere ait çevrilen tutarlar, bunların tarihsel maliyeti olarak değerlendirilir.

3.5.5.1. Mali tablolarda kullanılan para birimine çevirme

Enflasyonun yüksek olmadığı durumlarda kamu idarelerinin faaliyet sonuçları ve bilançosu farklı para birimine aşağıdaki esas ve usullere göre çevrilir:

Karşılaştırmalar dâhil bilançodaki aktif ve pasifler, tablonun ait olduğu tarihteki kapanış kuru üzerinden, karşılaştırmalar dâhil faaliyet sonuçları tablosundaki gelir ve giderler işlemlerin gerçekleştirilme tarihlerindeki kur üzerinden çevrilir ve ortaya çıkan kur farklarının tamamı net varlık/öz kaynakta ayrı bir kalem olarak kaydedilir. Faaliyet sonuçları tablosunda bilançodan farklı olarak işlemlerin gerçekleştirilme tarihlerindeki kurun esas alınarak oluşturulması ile kur farklarının etkisi açıkça ortaya konulabilecektir.

Kolaylık açısından gelir ve gider kalemlerinin çevrilmesinde işlemlerin gerçekleştikleri tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kur, örneğin dönem içerisindeki ortalama kur kullanılabilir. Ancak kurlarda önemli dalgalanmalar var ise, hesap dönemi için ortalama kurun kullanılması uygun değildir. Ülkede yüksek enflasyon hüküm sürüyorsa kamu idarelerinin mali raporları ilgili standarda göre

yeniden sunulur ve karşılaştırmalar da dâhil olmak üzere faaliyet sonuçları ve bilanço kalemleri farklı para birimine en son bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden çevrilir.

Kamu idareleri yabancı ülkedeki bağlı kuruluşlarının nakit akışlarını, kendi nakit akış tablolarına eklemek amacıyla çevirirken, nakit akış tabloları ile ilgili 2 numaralı devlet muhasebesi standardı hükümlerini göz önünde bulundurmalıdır.

3.5.5.2. Yabancı ülkedeki bağlı kuruluşların tablolarının çevrilmesi

Yabancı ülkedeki bağlı bir kuruluşun faaliyet sonuçları tablosu ve bilançosunun raporlayan kamu idaresi ile birleştirilmesinde normal konsolidasyon yöntemleri izlenir. Ancak yabancı ülkedeki bağlı kuruluşa ait parasal varlıklar veya yükümlülükler kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, kullanılan para birimindeki dalgalanmaların sonuçları konsolide mali tablolarda gösterilmeden, ilgili varlık veya yükümlülükler ile netleştirilemez. Raporlayan kamu idaresinin konsolide mali tablolarında bu şekilde oluşan kur farkı, fazla veya açık bölümünde muhasebeleştirilmeye devam edilir. Yabancı ülkedeki bağlı kuruluştaki net yatırımının bir parçasını oluşturan bir parasal kalemden doğan kur farkı ise, konsolide mali tablolarda yabancı ülkedeki bağlı kuruluş elden çıkarılınca kadar net varlık/öz kaynakta ayrı bir kalem olarak izlenmeli ve elden çıkarılınca da fazla veya açık bölümüne aktarılmalıdır.

Yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun mali tablolarının tarihinin raporlayan kamu idaresinin mali tablolarının tarihinden farklı olması durumunda bağlı kuruluş, raporlayan kamu idaresinin mali tabloları ile aynı tarihte olan ilave tablolar hazırlamalıdır. Bunun yapılmaması halinde, “Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar” ile ilgili standart hükümlerine göre farklı bir raporlama tarihinin kullanılması mümkündür. Ancak bunun yapılabilmesi için; raporlama tarihleri arasındaki farkın üç aydan fazla olmaması ve bu iki tarih arasında gerçekleşen önemli işlem veya olayların etkilerinin uyarlanmış olması gerekir.

Raporlayan kamu idaresi ile yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun raporlama tarihleri birbirinden farklı ise yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun varlık ve yükümlülükleri kendi raporlama tarihindeki kur üzerinden çevrilir. Yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun ediniminden doğan şerefiye, yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun varlığı olarak değerlendirilerek bağlı kuruluşun geçerli para biriminden ifade edilmeli ve kapanış kuru üzerinden çevrilmelidir.

Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun elden çıkarılması durumunda, net varlıklarda ayrı bir kalem olarak ertelenen kur farklarının birikmiş tutarı, açık veya fazla bölümünde muhasebeleştirilmelidir.

Bir kamu idaresi, yabancı ülkedeki bağılı kuruluştaki yatırımını satış, tasfiye, ödenmiş sermayenin geri ödenmesi veya söz konusu kuruluşun tamamının veya bir bölümünün bırakılması yoluyla elden çıkarabilir. Kısmi elden çıkarma durumunda ilgili birikmiş kur farkının sadece oransal payı fazla veya açığa dâhil edilir. Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun net defter değerindeki bir azalma, kısmi elden çıkarma değildir. Buna göre net defter değeri düşürüldüğünde, ertelenen döviz kazancı veya kayıpları fazla veya açık kısmında muhasebeleştirilmez⁴⁶.

3.6. BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI (DMS 5)

3.6.1. Borçlanma Maliyeti Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme yöntemini düzenlemektedir. Borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak kaydı esas olmakla birlikte, bir özellikli varlığın satın alınması, inşa edilmesi veya üretimine ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi de mümkündür.

Bu standart, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

3.6.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar

a) Borçlanma Maliyetleri: Borçlanılan fonlarla ilişkili olarak kamu idareleri tarafından yüklenilen faiz ve diğer giderlerdir.

b) Özellikli varlık: Amaçlanan şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıktır. Kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun zaman alabilecek stoklara örnek olarak; bir fidan üretme tesisinde üretilmesine başlanılan ağaç fidanlarını ve damızlık hayvan üretim tesislerini gösterebiliriz. Özellikli varlıkların edinilmesi, inşası veya üretimi için yapılan borçlanmalara ilişkin maliyetlerin varlığın maliyetine eklenmesi, söz konusu varlığın gelecekte kamu idaresi için ekonomik yarar sağlaması ve maliyetin güvenilir şekilde belirlenmesi durumuna bağlıdır. Aksi takdirde özellikli varlıkların için yapılan borçlanma maliyetlerinin gider yazılması gerekir.

⁴⁶http://www.alomaliye.com/2008/devlet_muh_standardi_4.htm

3.6.3. Borçlanma Maliyetlerinin Unsurları, Muhasebeleştirilmesi ve Aktifleştirme

Devlet borçları muhasebe sistemi içinde izlenir. Borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemde gider olarak kaydedilir. Borçlanma direkt olarak bir varlığın satın alınması karşılığı yapılıyorsa, bu durumda da borçlanma maliyetleri ilgili olduğu döneme gider olarak kaydedilir. Eğer borçlanma sureti ile alınan varlığın bedeli düzenli taksitler halinde ödenecek ise tahakkuk ettirilen faizler ilgili döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Bu halde alınan varlık taksit faizlerinden arındırılmış olarak kayda alınma tarihindeki gerçek mal oluş değeri ile kaydedilir.

Borç sözleşmelerinde yapılan değişiklikler, borçların vadelerinin değiştirilmesi, başka bir alacaklıya devir gibi değişikliklerin ekonomik sonuçları da kaydedilir. Borçlara ilişkin yükümlülüğün, alacaklıların alacağından vazgeçmesi gibi tek yanlı tasarruflarla ortadan kalkmasına veya azalmasına neden olan işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar miktar değişimleri olarak hesaplara yansıtılır.

Borçlanma araçlarının üzerlerinde yazılı değerden daha düşük veya yüksek bir değer ile satılması durumunda, satış hâsılatı ilgili varlık hesabına, borçlanma enstrümanında kayıtlı değer ise ilgili yükümlülük hesabına kaydedilir. Borçlanma aracının satış değeri ile üzerlerinde yazılı değer arasındaki fark ilgili dönemlerde tahakkuk ettirilerek faiz gideri veya faiz geliri olarak kaydedilir. Borçlanma araçlarının elde edilmesi veya elden çıkarılması için yapılan her türlü ücret, komisyon, servis ücreti, vergi ve benzeri giderler borç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider olarak kaydedilir⁴⁷. Kamu idareleri genelde kamu kemsi açıklarını kapatmak amacıyla iç ve dış borç kaynaklarına başvurabilmektedir. Dış borç kaynakları belirli bir faiz karşılığı elde edilir. İç borç kaynakları ise, kamu idareleri tarafından çıkarılan borçlanma senetleri olarak bilenen hazine bonosu ve devlet tahvilinin yanı sıra merkez bankası kısa vadeli avans kredileri şeklinde olabilir.

3.6.3.1. Borçlanma maliyetlerinin unsurları

Borçlanma maliyetleri şu unsurları içerebilir:

1. Kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
2. Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primler,
3. Borç anlaşmalarıyla bağlantılı tali maliyetler,

⁴⁷ <http://www.resmi-gazete.org/tarih/20090208-4.htm>

4. Finansal kiralamaya ilişkin finansman giderleri,
5. Yabancı para ile borçlanmaların faiz maliyetlerine ilişkin kur farklarıdır.

3.6.3.2. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem izlenebilir.

a) Temel Yöntem: Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel yöntem, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider kaydedilmesidir. Temel yöntem kapsamında borçlanma maliyetleri, nasıl borçlanıldığından bağımsız olarak, oluştuğu dönemde gider olarak kaydedilir.

Örnek: A Kamu idaresi bankadan gelen hesap ekstresinden, kullandığı kısa vadeli banka kredisi ile ilgili olarak 5.000,00 TL'lik faiz gideri tahakkuk ettiğini öğrenmiştir.

630 Giderler Hesabı	5.000,00	
102 Banka Hesabı		5.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	5.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		5.000,00

b) Alternatif Yöntem: Bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimiyle doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir. Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı da bu standarda göre belirlenir.

Bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimiyle doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri, gelecekte kamu idaresi için ekonomik yarar sağlamanın muhtemel olması ve maliyetin güvenilir şekilde belirlenmesi durumunda söz konusu varlığın maliyetine dâhil edilir. Diğer borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Yüksek enflasyonlu durumlarda ilgili standart hükümlerine göre borçlanma maliyetlerinin enflasyondan kaynaklanan kısmı gider olarak kaydedilmeli, enflasyondan kaynaklanmayan kısmı ise aktifleştirilmelidir.

Örnek: A Kamu İdaresi nakit ihtiyacını karşılamak için 8.000.000,00.- TL banka kredisi kullanmıştır.

102 Banka Hesabı	8.000.000,00	
300 Banka Kredileri Hesabı		8.000.000,00

Kredinin ilk taksiti olan 800.000,00.- TL, 3.600,00.- TL taksit faizi ile beraber peşin ödenmiştir.

630 Giderler Hesabı	3.600,00	
300 Banka Kredileri Hesabı	800.000,00	
100 Kasa Hesabı		803.600,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	3.600,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		3.600,00

3.6.3.3. Aktifleştirilebilen borçlanma maliyetleri

Kamu idareleri, bir özelliği varlığın edinimi için borçlandığında, söz konusu varlıkla ilgili olan doğrudan borçlanma maliyetlerini ilgili varlığın maliyetine dâhil eder.

Kamu idaresi merkezi olarak borçlandığı fonları, bünyesindeki diğer birim ya da kuruluşlara kredi, hibe veya sermaye transferi olarak aktarabilir. Hibe ve sermaye transferlerinde olduğu gibi, bazı aktarımlar faizsiz olabileceği gibi gerçek faiz giderinin sadece bir bölümünün geri ödenmesi koşuluna da bağlı olabilir. Kamu idareleri genel ekonomik ve mali politikalar bağlamında da borçlanabilir. Her iki durumda da ilgili borçlanma maliyetleri doğrudan gider olarak kaydedilir.

Örnek: G Kamu İdaresi Aylık % 4 faiz, faiz üzerinden hesaplanan %5 banka ve sigorta muameleleri vergisi ve 14.500,00.- TL kredi masrafı ödeme koşulları ile 60.000.000,00.- TL kısa vadeli banka kredisi temin etmiştir. Kredi masrafları, kredi tutarından mahsuben peşin ödenmiştir.

102 Banka Hesabı	59.085.500,00	
630 Giderler Hesabı	14.500,00	
300 Banka Kredileri Hesabı		60.000.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	14.500,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		14.500,00

Bir özelliği varlığın edinimi için borç alınması halinde finansman giderinin aktifleştirilecek kısmı, söz konusu borçlanmadan elde edilen fonların geçici olarak kullanımından elde edilen gelirin toplam finansman giderinden düşülmesiyle belirlenmelidir. Örneğin; bir yatırım için alınmış bir kredi, kullanılacağı zamana kadar, başka bir mevduat hesabında tutulmuş ve bu nedenle faiz geliri veya kur farkı

geliri doğmuş ise, bu tutar esas borçlanma maliyetlerinden indirilir, aleyhte kur farkı doğmuş ise esas borçlanma maliyetine ilave edilir.

Örnek: A Yerel Yönetimi atık dönüşüm imalathanesi kurmak amacıyla aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir:

İmalathanenin inşaatında harcanmak üzere, bir bankadan iki yıl geri ödemesiz 5.000.000,00.- TL kredi kullanmıştır.

102 Banka Hesabı	5.000.000,00	
400 Banka Kredileri Hesabı		5.000.000,00

İmalathane inşaatına ait ihale süreci henüz sonuçlanmadığından alınan banka kredisi Kamu Haznedarlığı çerçevesinde Devlet bankalarından birinde vadeli mevduat hesabında değerlendirilmiştir. 450.000,00.- TL faiz geliri elde edilmiştir.

102 Banka Hesabı	450.000,00	
600 Gelirler Hesabı		450.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	450.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		450.000,00

İmalathanenin inşaatına başlanmış ve içinde bulunulan dönemin sonuna kadar 700.000,00.- TL harcama yapılmıştır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	700.000,00	
102 Banka Hesabı		700.000,00
830 Bütçe Gelirleri Hesabı	700.000,00	
835 Gelir Yansıtma Hesabı		700.000,00

Kullanılan kredi için dönem sonu itibarıyla 350.000,00.- TL faiz ödemesi gerçekleşmiştir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	350.000,00	
102 Banka Hesabı		350.000,00
830 Bütçe Gelirleri Hesabı	350.000,00	
835 Gelir Yansıtma Hesabı		350.000,00

İmalathane inşası için alınan kredinin değerlendirilmesi sonucunda elde edilen faiz gelirin borçlanma maliyetlerinden düşülmesi gerekmektedir.

600 Gelirler Hesabı	450.000,00	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		450.000,00

Borçlanma maliyetlerinin özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesine şu durumlarda başlanır;

1. Varlık için harcama yapıldığında,
2. Özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi için borçlanma maliyetleri oluştuğunda,
3. Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında aktifleştirme yapılır.

Özellikli varlık için yapılan harcamalar aynı ve nakdi ödemeler ile faiz hariç borçlanma giderlerini içerir.

Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemler, söz konusu varlığın fiziki inşasından daha fazlasını içerir. Fiziksel inşaatın başlamasından önce gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari işlemler de bunlar içerisinde yer alır. Ancak bu işlemler, varlığın durumunu değiştirecek nitelikteki bir üretim veya geliştirme faaliyeti olmalıdır. Örneğin; bir arazinin inşaatla hazır hale getirilmesi çalışmalarını esnasında doğan borçlanma maliyetleri, çalışmanın yapıldığı dönemde aktifleştirilebilir. Buna karşın bina inşa etmek amacıyla alınan ve buna ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaksızın elde tutulan bir arsadan dolayı ortaya çıkan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmez.

Örnek: B Yerel Yönetimi sosyal konut yapıp satmak amacıyla 2003 yılında banka kredisi ile 20 dönüm arsa kamulaştırmıştır. Kamulaştırma giderlerini ödemek için bankadan kredi çekmiştir. Arsa alımı ile ilgili krediler 2005 yılına kadar 1.500.000,00.- TL faizi ile beraber ödenmiştir.

(B) Yerel Yönetimi 2007 yılında inşaatla başlama kararı almıştır. Haziran 2009 tarihinde projeler tamamlanmış ve satış ofisi oluşturulmuş ve sosyal konut inşaatı için 80.000.000,00.- TL kredi anlaşması yapılmıştır.

Çekilen krediler, yüklenici hak edişleri hazırlanana kadar bankada ters repo yapılmak suretiyle değerlendirilmiştir. 2009 yılında kullanılan krediler için 600.000,00.- TL faiz gideri, 90.000,00.- TL de faiz geliri tahakkuk etmiştir.

1.500.000,00.- TL faiz giderinin aktifleştirilip aktifleştirilemeyeceğini belirleyelim.

Konunun Değerlendirmesi: (B) Yerel Yönetimi arsayı üzerine sosyal konut yapmak amacı ile satın almıştır ancak, arsa temini için kredi kullanılan 2003 – 2005 yılları arasında konut inşaatına yönelik bir faaliyette bulunulmamıştır. Bu nedenle 2003 – 2005 döneminde kullanılan 1.500.000,00.- TL finansman maliyetinin aktifleştirilmesi standart gereği mümkün değildir. (B) Yerel Yönetimi 2009 yılında sosyal konut inşaatına başlamıştır. Dolayısıyla bu döneme ilişkin 600.000,00.- TL faiz giderini aktifleştirebilecektir. Bu tutardan kredinin ters repo yapılması suretiyle elde edilen 90.000,00.- TL faiz geliri indirilecektir. (B) Yerel Yönetiminin bu döneme ilişkin aktifleştirebileceği tutar 510.000,00.- TL'dir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs	600.000,00	
102 Banka Hesabı		600.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	600.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		600.000,00
102 Banka Hesabı Hesabı	90.000,00	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs		90.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	90.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		90.000,00

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken yapımı tamamlanan bu parçaların her birinin kullanılabilirdiği durumlarda, söz konusu parçanın borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. Örneğin, eğlence parkı yapan bir yerel yönetim, eğlence parkında kullanılacak oyuncak modüllerinin her biri için montajının tamamlanıp çalışır halde teslim edilmesi halinde kısmi kabul yapılabileceğini öngörmüş ise kısmi kabulü yapılarak kullanıma hazır hale getirilen her bir oyuncak modülüne ait borçlanma maliyetini aktifleştirmeye son verilmelidir.

3.7. KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR STANDARDI (DMS 6)

3.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı; kontrol eden idarenin ve onun kontrolü altında bulunan idarelerin konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunumuna ilişkin esasların belirlenmesidir. Dolayısıyla bu standart kamu idareleri ile bunların kontrolü altındaki kurum ve kuruluşların mali tablolarının konsolidasyonunda uygulanır.

3.7.2. Standarda İlişkin Temel Kavramlar

a) Azınlık Payı: Kontrol eden kuruluşun, kontrol ettiği kuruluştaki doğrudan veya dolaylı olarak sahip olmadığı paylara isabet eden bölümüdür. Azınlık payı, kontrol gücü olmayan pay olarak da tanımlanmaktadır.

b) Bireysel Mali Tablolar: Kontrol eden kuruluş veya kendisine bağlı kontrol edilen kuruluşun, bir iştirakteki yatırımlarını veya müştereken kontrol edilen bir kuruluştaki girişimci payını, yatırımların rapor sonuçları ve yatırım yapılan kuruluşların net varlıkları yerine, doğrudan net varlıklar/ öz kaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirerek sunduğu mali tablolarıdır. Kontrol edilen kuruluşu, iştiraki veya müştereken kontrol edilen bir kuruluştaki girişimci payı bulunmayan bir kuruluşa ait mali tablolar bireysel mali tablo değildir.

c) Konsolide Mali Tablolar: Kontrol eden ve edilen kuruluşların bu standartta belirlenen esaslar çerçevesinde birleştirilerek oluşturulan mali tablolarını ifade eder.

Konsolide Mali Tablolar; kontrol eden kuruluşun unvanı altında düzenlenen ve kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşun ve kontrol gücü ana kuruluştaki iştiraklerin konsolidasyon yöntemi uygulanmak suretiyle varlıklar, yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, gelir ve karlar ile gider ve zararlarını bir bütün olarak gösteren, iştiraklerin ise öz kaynaklardan pay alma yöntemi uygulanarak eklenmesi suretiyle oluşturulan konsolide bilanço, konsolide faaliyet sonuçları tablosu ve bu tabloların eki diğer konsolide mali tablolar ile dipnotları ifade eder.

Tüm bu ifadelerden de kolaylıkla anlaşılacağı gibi; konsolide mali tabloların düzenlenme amacı, kontrol eden kuruluşa bağlı kuruluşlar ile kontrolü ana kuruluştaki iştiraklerin ve sınırlı iştiraklerin aktif, pasif, gelir ve giderleri ile gayri nakdi yükümlülüklerini tek bir kuruluşa aitmiş gibi göstererek, topluluğun bir bütün olarak finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında tasarruf sahiplerine, yatırımcılara, denetim mercilerine ve ilgili diğer kişilere bilgi vermektir.

Konsolide mali tablolar bir gruba dâhil her bir kuruluşun faaliyet sonuçlarını bir arada gösterdikleri için bu tabloların kullanımında birtakım sınırlamalar söz konusudur. Bu sınırlamaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Konsolide mali tabloların finansal analizinden elde edilen sonuçlar ortalama bir değer taşımaktadır. Zira durumu kötü olan bir kuruluş grubundaki diğer kuvvetli kuruluşların etkisiyle iyi durumdaymış gibi görünebilmektedir.

- Bu tabloların değerlenmesinde kredi verenler ve kuruluş yöneticilerinin parasal durumu yanlış yorumlayabilmektedir.
- Yabancı bir ülkede bulunan, gruba bağlı bir kuruluşun sonuçları kur dalgalanmaları nedeni ile konsolide mali tablolara çok değişik şekilde yansıyabilmektedir.

d) Maliyet Yöntemi: Başka bir kurum ya da kuruluşa yapılan bir yatırımın maliyet bedeli üzerinden mali tablolara yansıtıldığı muhasebeleştirme yöntemidir.

3.7.3. Konsolide Mali Tablolar ve Bireysel Mali Tablolar

Bir kontrol eden kuruluş veya kontrol ettiği kuruluş, bir iştirakte yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşta girişimci olabilir. Bu durumda, ilgili standart hükümleri de dikkate alınarak bu standarda göre konsolide mali tablolar hazırlanır ve bireysel mali tablolarla birlikte sunulur. Özel bir neden ya da zorunluluk olmadıkça, bireysel mali tabloların konsolide mali tablolara eklenmesi veya beraberinde sunulması gerekmez. Konsolide mali tabloları hazırlamaktan ve sunmaktan muaf olan bir kontrol eden kuruluş, bireysel mali tablolarını nihai mali tablolar olarak sunabilir.

3.7.3.1. Konsolide mali tabloların sunulması ve konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek olmayan durumlar

Kontrol eden kuruluş, kendi mali tabloları ile kontrol ettiği kuruluşların mali tablolarını bu standart uyarınca konsolide ederek sunar.

şu hallerde konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur:

1) Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından tamamen kontrol edilmesi ve kendisine ait mali tabloların kullanıcılarının olmaması veya kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının, ilgili kuruluşun kontrol eden kuruluşuna ait konsolide mali tablolardan karşılanabiliyor olması durumunda konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde bağlılık mali değil, idaridir. Bu kurum ve kuruluşlar tahsil ettikleri her türlü geliri, merkezi yönetim adına tahsil ederler, harcamaları da merkezi yönetim içerisinde bağlı oldukları birimler tarafından gönderilen ödeneklerle karşılanır. Örneğin taşrada bazı illerde Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları ve bunlara da bağlı vergi dairesi müdürlükleri vardır. Vergi Dairesi Başkanlıkları bu vergi dairesi müdürlüklerini Gelir İdaresi Başkanlığı adına idare etmekle yükümlüdür. Başkaca bir

yetki veya ayrıcalığı yoktur. Bu nedenle her bir vergi dairesi müdürlüğü kendi mali tablolarını hazırlamakla birlikte Vergi Dairesi Başkanlıklarının konsolide mali tablo hazırlama gibi bir yükümlülüğü veya ayrıcalığı yoktur. Konsolidasyonu merkezde Gelir İdaresi Başkanlığı yapmaktadır.

2) Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından kısmen kontrol edilmesi ve oylama hakkına bakılmaksızın tüm pay sahiplerinin, ilgili kontrol eden kuruluşun konsolide mali tabloları hazırlamaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları halinde konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur.

3) Kontrol eden kuruluşun devlet muhasebesi standartlarına uygun konsolide mali tablolar hazırlaması halinde de konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur.

3.7.3.2. Konsolide mali tabloların kapsamı

Konsolide mali tablolar aşağıdaki durumlar hariç, bütün kontrol edilen kuruluşların mali tablolarını içerecek şekilde hazırlanmalıdır.

a) Bir kontrol edilen kuruluşun ediniminden itibaren on iki ay içerisinde elden çıkarılmasının planlanması nedeniyle kontrolün geçici olması,

b) Yönetimin, kontrol edilen kuruluş için satış sürecini başlatmış olması.

Konsolidasyona dâhil edilmeyen bu tür kontrol edilen kuruluşlar, ilgili standarda göre mali araçlar olarak sınıflandırılır ve muhasebeleştirilir.

Elden çıkarılması planlanan ve konsolidasyon dışında bırakılan bir kontrol edilen kuruluş, on iki ay içerisinde elden çıkarılmazsa edinim tarihinden itibaren konsolide edilerek sonraki dönemler için mali tablolar yeniden sunulmalıdır. Konsolidasyona dâhil edilmeyen bir kontrol edilen kuruluş için alıcı bulunmuş olmasına rağmen karar ya da onay alınması gibi resmi işlemler nedeniyle satış işleminin on iki ay içerisinde tamamlanamaması durumunda, süreç raporlama tarihinden kısa bir süre sonra tamamlanacak ise kontrol edilen kuruluşun konsolide edilmesi gerekmez.

Bir kontrol edilen kuruluş; risk sermayesi, yatırım fonu, yatırım ortaklığı veya benzeri bir kuruluş olması nedeniyle konsolidasyon kapsamı dışında tutulamaz.

3.7.3.3. Mali raporlama açısından diğer kuruluş üzerindeki kontrolün belirlenmesi

Bir kuruluşun diğer bir kuruluşu kontrol edip etmediği hususu; kuruluşlar arasındaki ilişkinin yapısı, kontrol kavramındaki güç ve fayda unsurları ile her bir duruma özgü koşullar dikkate alınarak değerlendirilir⁴⁸.

Bu bağlamda yerel yönetimler, bağlı kuruluşları ve iştirakleri arasındaki ilişkinin analiz edilmesinde yarar görülmektedir. Belediyelerin sular idaresi, otobüs işletmeleri gibi kendisine doğrudan bağlı kuruluşları bulunmaktadır. Belediye meclisleri bu bağlı kuruluşların genel kurulu olarak görev yapmakta, belediye başkanları bunların aynı zamanda yönetim kurulu başkanları da olmakta ve belediye meclisleri aynı zamanda bu bağlı kuruluşların da meclisi olarak görev yapmakta; yıllık faaliyet raporları ortak yayınlanmaktadır. Dolayısıyla, belediyelerin bağlı kuruluşları üzerinde açık ve güçlü bir belirleme, yönlendirme ve kontrol yetkisi bulunmaktadır.

Benzer ilişki yerel yönetimler ile iştirakleri; yerel yönetimlerin bağlı kuruluşları ile iştirakleri veya yerel yönetimlerle bağlı kuruluşların iştirakleri arasında da mevcuttur. İştiraklerin sermayesinin önemli bir kısmı belediyelere veya bağlı kuruluşlarına aittir ve gerek belediye başkanları ve bağlı kuruluş yöneticileri, gerekse belediyelerin diğer yöneticileri bu iştiraklerde genel kurul üyesi, yönetim kurulu üyesi ve denetim kurulu üyesi olarak görev yapmaktadır. Yönetim ve denetim mekanizmalarındaki odaklanma ile birlikte iştiraklerin bütün faaliyetleri de belediyelerin ve bağlı kuruluşlarının belirleyici politika ve kararlarına bağlı olmaktadır. Söz konusu yerel yönetim ve bağlı kuruluşları ile iştirakler arasında aynı zamanda güçlü bir mali ilişki, işbirliği, alışveriş ve nakit kullanımı ilişkileri de mevcut yapının doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu itibarla yerel yönetimler, bağlı kuruluşları ve iştirakleri arasındaki ilişkiyi “kontrol eden ve kontrol edilen” diye tanımlamak ve sınıflandırmak yerinde ve isabetli bir yaklaşımdır.

a) Mali raporlama açısından kontrol: Mali raporlamayla ilgili olarak kontrol, bir kuruluşun kanunla veya bazı resmi anlaşmalar yoluyla diğer bir kuruluşun mali ve faaliyet politikalarını yönetme gücünden doğduğundan diğer kuruluşun hisselerinin veya diğer öz kaynak paylarının çoğunluğuna sahip olunması gerekmeyp, kontrol gücünün kullanılabilir olması yeterlidir.

⁴⁸ http://www.alomaliye.com/2010/devlet_muhasebesi_6.htm

Kontrolün varlığı, kontrol edilen kuruluşun günlük faaliyetlerinin yönetilmesini veya günlük faaliyetlerinde rol alınmasını gerektirmez. Kontrol eden kuruluşun bu faaliyetlere ilişkin yetkisini kullanmaması kontrolün varlığını ortadan kaldırmaz.

Düzenleme yapma gücünün bulunması, bir kuruluşun başka bir kuruluş tarafından kontrol edilmesini engellemez. Kontrol edilen kuruluşun günlük faaliyetlerinin veya işlemlerinin yürütülmesi üzerinde kontrol eden kuruluşun sorumluluğunun olmaması kontrolün varlığını etkilemez.

b) Düzenleyici güç ve satın alma gücü: Kamu idarelerinin kendi faaliyet alanında düzenleyici ya da denetleyici konumunun gereği olarak hukuki düzenleme yapma yetkisi veya satın alma gücünün bulunması mali raporlama açısından ilgili kurumlar üzerinde kontrolün varlığını göstermez.

c) Mali raporlama açısından kontrolün olup olmadığının belirlenmesi: Kamu idareleri hedeflerinden bazılarını gerçekleştirmek için başka kuruluşlar oluşturabilirler. Bazı durumlarda bir kuruluşun kontrol edilen kuruluş olduğu açıktır ve bu nedenle ilgili kuruluşun konsolidasyona dâhil edilmesi gerekir.

Kontrolün başka bir kuruluşa ait olduğuna dair açık bir bilgi yok ise, aşağıdaki güç koşullarından en az biri ile faydalanma koşullarından en az birinin var olması halinde kontrolün bulunduğu varsayılır. Bunlar:

Güç koşulları:

a) Kuruluşun, doğrudan veya dolaylı olarak başka bir kuruluştaki oy hakkının çoğunluğuna sahip olması,

b) Kuruluşun, başka bir kuruluşun yönetim kurulunun veya eşdeğer yönetim organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma yetkisine sahip olması ve söz konusu diğer kuruluşun kontrolünün bu kurul veya organ üzerinden sağlanması,

c) Kuruluşun, başka bir kuruluşun genel kurulunda yapılacak oylamada oyların çoğunluğunu kullanma veya kullanılmasını düzenleme yetkisine sahip olması,

d) Kuruluşun, diğer kuruluşun yönetim kurulu veya eşdeğer yönetim organı toplantısında oyların çoğunluğunu kullanma gücünün olması ve kontrolün bu kurul veya organ üzerinden sağlanmasıdır.

Faydalanma koşulları:

a) Kuruluşun, başka bir kuruluşu kapatma ve geriye kalan ekonomik değerlerden önemli düzeyde fayda sağlama veya önemli yükümlülüklerini üstlenme yetkisine sahip olması,

b) Kuruluşun, tasfiye edilen başka bir kuruluşun tasfiye sonucundan pay alma gücü ve/veya belli başlı yükümlülüklerinden sorumlu olmasıdır.

Güç ve faydalanma koşullarından en az birinin bulunmaması durumunda, aşağıdaki faktörlerin her biri veya bütünü kontrolün varlığının tespit edilmesinde gösterge teşkil eder.

1) Güç göstergeleri:

a) Kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyet ve yatırım bütçelerini veto edebilmesi,

b) Kuruluşun, başka bir kuruluşun yönetim kurulu kararlarını veto etme, bozma veya değiştirme olanağına sahip olması,

c) Kuruluşun, başka bir kuruluşun üst düzey personelinin istihdamını, yeniden atanmasını ve işten çıkarılmasını onaylama olanağına sahip olması,

d) Diğer kuruluşun yetki ve görevlerini belirleme ve sınırlandırma konusunda düzenleme yapma yetkisinin bulunması,

e) Bir kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarını yönetme hakkını veren altın hisseye sahip olmasıdır.

2) Fayda göstergeleri:

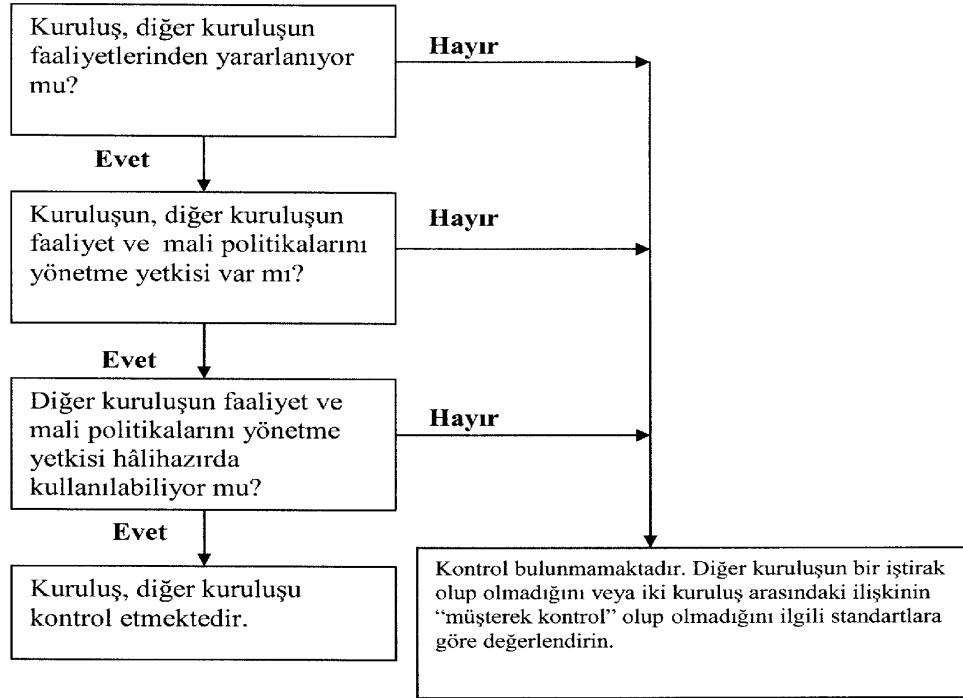
a) Kuruluşun, başka bir kuruluşun net varlıkları/öz kaynağına doğrudan veya dolaylı olarak müdahale hakkına sahip olması,

b) Tasfiye veya tasfiye dışındaki bir dağıtım durumunda kuruluşun, başka bir kuruluşun net varlıkları/öz kaynağı üzerinde önemli düzeyde hakka sahip olması,

c) Kuruluşun kendi hedeflerini gerçekleştirirken başka bir kuruluşu işbirliği yapmak konusunda yönlendirebilmesi,

d) Kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyetinin sona ermesi halinde yükümlülüklerinin bakiyesinden sorumlu olmasıdır.

d) Mali raporlama açısından başka bir kuruluş üzerinde kontrolün tesis edilmesi: Başka bir kuruluş üzerinde kontrolün tesis edilmesine ilişkin temel aşamalar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:



Şekil 3.2. Başka bir kuruluş üzerinde kontrolün tesis edilmesine ilişkin temel aşamalar

Kontrol eden kuruluş, kontrol ettiği kuruluşun faaliyetlerinden yararlanmak için sahip olduğu faaliyet ve mali politikalarını yönetme yetkisini kaybetmesi durumunda diğer kuruluş üzerindeki kontrolünü kaybeder. Kontrol kaybı, sahiplik düzeyinde mutlak veya nispi bir değişiklik veya değişiklik olmaksızın gerçekleşebilir.

3.7.3.4. Konsolidasyon işlemleri

Konsolide mali tablolar hazırlanırken, kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşların mali tablolarındaki varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/öz kaynak, gelir, gider kalemleri toplanarak birleştirilir. Bu şekilde birleştirmeden sonra aşağıdaki işlemler yapılır.

a) Kontrol eden kuruluşun, kontrol ettiği her bir kuruluştaki yatırımının net defter değeri ve her bir kontrol ettiği kuruluşun net varlıklar/öz kaynağındaki payı elimine edilir,

b) Konsolide edilen kontrol edilen kuruluşların dönem açığı veya fazlasındaki azınlık payları tespit edilir,

c) Konsolide edilen kontrol edilen kuruluşun net varlıklar/öz kaynağındaki azınlık payları, kontrol eden kuruluşun sahip olduğu pay tutarından ayrı olarak hesaplanır. Net varlıklar/öz kaynaktaki azınlık payları ise şu unsurlardan oluşur:

- İlk birleşme tarihindeki azınlık paylarının tutarı,
- Birleşme tarihinden itibaren net varlıklar/öz kaynaktaki meydana gelen değişikliklerden azınlık payına isabet eden tutarlar.

Gelir, gider ve temettüleri dâhil olmak üzere, kontrol eden ve edilen kuruluş arasındaki bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Kontrol eden ve edilen kuruluş arasındaki işlemlerden doğan ve varlıkların maliyetine dâhil edilen fazla ve açıklar da elimine edilir.

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşlara ait mali tablolar aynı raporlama tarihine ilişkin olmalıdır. Mali tabloların raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, kontrol edilen kuruluş kontrol eden kuruluşun mali tablolarıyla aynı tarihli ilave mali tablolar hazırlamalıdır.

Bir kontrol edilen kuruluşun konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılan mali tabloları, kontrol eden kuruluşun mali tablolarından farklı bir raporlama tarihine ilişkinse ve kontrol edilen kuruluşun mali tablolarını kontrol eden kuruluşun raporlama tarihine göre düzenleyemezse, bu iki tarih arasında geçen sürede gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin etkisini yansıtmak üzere düzeltmeler yapılmalıdır. Raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerindeki herhangi bir farklılık her bir dönem için aynı olmalıdır. Her türlü koşulda, kontrol edilen kuruluş ile kontrol eden kuruluşun raporlama tarihleri arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.

Konsolide mali tablolar, benzer koşullardaki işlemler ve diğer olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanır. Kontrol eden veya edilen kuruluşlardan herhangi birinin benzer koşullardaki işlemler ve olaylar için farklı muhasebe politikalarını kullanması halinde, konsolidasyonu mümkün kılacak şekilde mali tablolarda gerekli düzeltmeler yapılır.

Hizmet anlayışı üzerine kurulu kamu idareleri ile ticaret hukukuna göre faaliyet gösteren iştirakleri arasında böyle bir muhasebe politikası farklılığı mevcuttur. Bu farklılık mali tabloların konsolidasyonunda önemli bir zorluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderleri, elde edilme tarihinden itibaren konsolide mali tablolara dâhil edilir. Kontrolün sona erdiği dönemde, kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderlerinin sona erme tarihine kadarki kısmı konsolide mali tablolara dâhil edilmelidir.

Kontrol edilen kuruluşun elden çıkarılmasından doğan kazanç ile elden çıkarma tarihindeki net defter değeri arasındaki fark, Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Hakkındaki Standart hükümlerine göre net varlıklar/öz kaynakta muhasebeleştirilen kontrol edilen kuruluşa ait kur farklarının toplam tutarı da dahil olmak üzere, kontrol edilen kuruluşun elden çıkarılmasından elde edilen kazanç veya kayıp olarak konsolide mali tablolara yansıtılmalıdır.

Bir kontrol edilen kuruluş, kontrolün sona erdiği tarihten itibaren iştirak ya da müştereken kontrol edilme şartlarını taşııyorsa mali araç olarak muhasebeleştirilir. Bir kontrol edilen kuruluştaki yatırımın ilgili kuruluş üzerindeki kontrolün sona erdiği tarihteki net defter değeri, mali aracın maliyet bedeli olarak değerlendirilir. Azınlık payları, konsolide bilançonun net varlıklar/öz kaynaklar bölümünde kontrol eden kuruluşun net varlıkları/ öz kaynağından ayrı olarak gösterilir. Konsolide faaliyet sonuçları tablosunda, fazla veya açıktan azınlık paylarına isabet eden tutar da ayrıca gösterilir.

Fazla veya açık, kontrol eden kuruluşa ve varsa azınlık paylarına aktarılır çünkü her ikisi de net varlık/öz kaynaktır; azınlık paylarına aktarılan tutarlar gelir veya gider değildir.

Konsolidasyon sırasında kontrol edilen kuruluştaki azınlık payına isabet eden kayıplar, azınlık payının tutarını aşabilir. Bu durumda azınlık pay sahiplerinin kaybı karşılamaya yönelik bağlayıcı bir yükümlülüğü olmaması veya kayıpları kapatmak için ek kaynak tahsis etmemesi halinde, azınlık payı tutarını aşan tutar çoğunluğun payına mahsup edilir. Daha sonraki dönemlerde fazla verilmesi durumunda fazlalar, çoğunluğun payına uygulanan kayıp tutarına ulaşıncaya kadar çoğunluk paylarına ilave edilir.

Kontrol edilen kuruluştaki azınlık paylarının sahip olduğu ve net varlıklar/öz kaynak olarak sınıflandırılan imtiyazlı hisse senedi bulunması durumunda, kontrol eden kuruluş kendi payına isabet eden fazla ya da açığı hesaplar, bu imtiyazlı hisselerin payına düşen temettülerin etkilerini dikkate alır⁴⁹.

⁴⁹<http://www.kanberkilinc.com.tr/devlet-muhasebesi-standardi-6-dms-6-konsolide-ve-bireysel-mali-tablolar.htm>

3.7.4.1. Konsolide bilanço düzenlenmesine yönelik notlar

Kontrol eden kuruluş ile kontrol ettiği kuruluşların net değer/ödenmiş sermaye dışındaki bilanço kalemleri toplanır. Toplamanın sebebi, kontrol edilen kuruluşun sermayesinin elimine edilmesidir. Yapılan toplama işleminde, her iki kuruluşunda birbirlerinden olan alacak ve borçları karşılıklı indirilir. Kuruluşlar, borçlanma maksadıyla birbirlerinin menkul kıymetlerine veya kıymetli evrakına sahiplerse, söz konusu menkul kıymet ve kıymetli evrak da indirime tabi tutulur.

Konsolidasyon yöntemine tabi kuruluşların birbirlerinden satın almış oldukları dönen ve duran varlıklar, ilke olarak, bu varlıkların konsolidasyon işlemine tabi kuruluşlara olan elde etme maliyetleri üzerinden gösterilmesini sağlayacak düzeltmeler yapılmak suretiyle bulunan tutarları üzerinden konsolide bilançoda yer alır. Stokların satış işlemi sonunda stoklarda kalan tutarın ve/veya kar-zararın tespitinin imkânsız olduğu durumlarda bu hesaplama belli varsayımlar altında yapılır ve kullanılan varsayımlar dipnotlarda gösterilir. Konsolide bilançonun net değeri/ödenmiş sermayesi ilke olarak kontrol eden kuruluşun net değeri/ödenmiş sermayesidir. Konsolidasyon yöntemine tabi kuruluşların birbirlerine karşılıklı olarak sermaye taahhüdünden kaynaklanan borçlarının bulunması halinde bu borçlar ilgili oldukları ödenmemiş sermaye veya emisyon primi alacaklarından indirilerek tasfiye edilir. Konsolidasyon kapsamındaki kontrol edilen kuruluşun net değer/ödenmiş sermaye dâhil bütün öz sermaye hesap grubu kalemlerinden kontrol eden ve kontrol edilen kuruluşun dışındaki kişi ve kuruluşlara ait dış pay dediğimiz azınlık payları hesaplanarak indirilir. İndirilen tutarlar konsolide bilançonun net değer/öz sermaye hesap grubundan önce azınlık payı veya kontrol eden kuruluş dışı net değer/öz sermaye hesap grubu adıyla gösterilir.

Örnek:

(A) Yerel Yönetimi



% 90

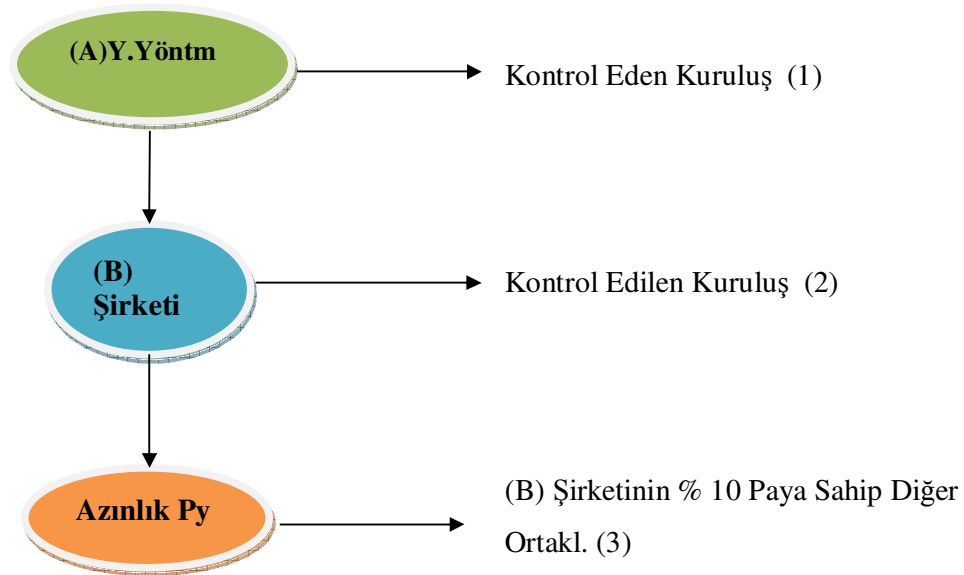
(B) Şirketi

(A) Yerel Yönetimi (B) Şirketinin % 90'ına sahiptir.

(B) Şirketinin sermayesi 10.000.000,00.-TL, (A) Yerel Yönetiminin Payı 9.000.000,00.-TL.

(A) Yerel Yönetiminin de (B) Şirketinin de başka iştirakleri yoktur.

Ana Kavramların Belirlenmesi



Tablo 3.17. (A)Yerel Yönetimi ile (B) Şirketinin aynı döneme ait konsolide edilecek bilançoları

Aktifler	(A) Yerel Yönetimi	Aktifler	(B) Şirketi
Bankalar	9.500.000,00	Bankalar	3.000.000,00
Alacaklar	12.200.000,00	Alacaklar	8.000.000,00
İştirakler	9.000.000,00	İştirakler	0,00
Aktif Toplamı	30.700.000,00	Aktif Toplamı	11.000.000,00

Pasifler		Pasifler	
Faaliyet Borçları	9.500.000,00	Satıcılar	700.000,00
Net Değer	20.500.000,00	Sermaye	10.000.000,00
Yeniden Değerleme Farkları	300.000,00	Yasal Yedekler	200.000,00
Dönem Olumlu Faaliyet Şnc	400.000,00	Dönem Kârı	100.000,00
Pasif Toplamı	30.700.000,00	Pasif Toplamı	11.000.000,00

Konsolidasyon kapsamındaki kontrol eden kuruluş (A Yerel Yönetimi) ve iştirakin (B Şirketi) mali tablolarında yer alan varlık, borç, öz kaynaklar, gelir ve giderlerinin bir bütün olarak birleştirilmesi:

Tablo 3.18. Konsolidasyona girecek (A)Yerel Yönetimi ile (B) Şirketinin mali tablolarının birleştirilmesi -1-

Aktifler	(A) Yerel Yönetimi	(B) Şirketi	(A)+(B) Birleştirilmiş
Bankalar	9.500.000,00	3.000.000,00	12.500.000,00
Alacaklar	12.200.000,00	8.000.000,00	20.200.000,00
İştirakler	9.000.000,00	0,00	9.000.000,00
Aktif Toplamı	30.700.000,00	11.000.000,00	41.700.000,00

Pasifler			
Faaliyet Borçları	9.500.000,00	700.000,00	10.200.000,00
Net Değer	20.500.000,00	10.000.000,00	30.500.000,00
Yeniden Değerleme Farkları	300.000,00	200.000,00	500.000,00
Dönem Olumlu Faaliyet Snc	400.000,00	100.000,00	500.000,00
Pasif Toplamı	30.700.000,00	11.000.000,00	41.700.000,00

Birleştirilen mali tablolarda konsolide edilen kurum, kuruluş ve iştiraklerin birbirlerinden olan alacak, borçları gibi birbirleri ile ilgili hesaplarının yok edilmesi gerekmektedir.

- Yukarıdaki örneğimizde (A) Yerel Yönetiminin faaliyet borçlarının 2.500.000,00.-TL'si iştiraki olan (B) şirketinin alacağıdır. Dolayısıyla (B) Şirketinin 8.000.000,00.-TL alacağının 2.500.000,00.-TL'si büyük ortağı olan (A) Yerel Yönetiminin kendisine olan borcunu göstermektedir.

- Yerel Yönetiminin aktifinde; (B) Şirketinin de pasifinde sermayenin % 90'ı yer almaktadır. Dolayısıyla aktifteki iştirak tutarı ile pasifteki karşılığı olan sermaye tutarı yok edilmelidir.

Tablo 3.19. Konsolidasyona girecek (A) yerel yönetimi ile (B) şirketinin mali tablolarının birleştirilmesi -2-

Aktifler	(A) Yerel Yönetimi	(B) Şirketi	(A)+(B) Birleştirilmiş	Eliminasyon		Elimine Edilmiş Konsolidasyon
				Borç	Alacak	
Bankalar	9,500,000.00	3,000,000.00	12,500,000.00			12,500,000.00
Alacaklar	12,200,000.00	8,000,000.00	20,200,000.00		2,500,000.00	17,700,000.00
İştirakler	9,000,000.00	0.00	9,000,000.00		9,000,000.00	0.00
Aktif Toplamı	30,700,000.00	11,000,000.00	41,700,000.00			30,200,000.00

Pasifler						
Faaliyet Borçları	9,500,000.00	700,000.00	10,200,000.00	2,500,000.00		7,700,000.00
Net Değer	20,500,000.00	10,000,000.00	30,500,000.00	9,000,000.00		21,500,000.00
Yeniden Değerleme Farkları	300,000.00	200,000.00	500,000.00			500,000.00
Dönem Olumlu Faaliyet Şnc	400,000.00	100,000.00	500,000.00			500,000.00
Pasif Toplamı	30,700,000.00	11,000,000.00	41,700,000.00			30,200,000.00

Tablo 3.20. (B) Şirketinin sermayesinin % 10' azınlık payının hesaplanması

B Şirketinin Özsermaye Kalemleri		Azınlık Payı %	Azınlık Payı Tutarı (TL)
Net Değer/ Sermaye	10,000,000.00	10	1,000,000.00
Değerleme Farkları/ Yasal Yedekler	200,000.00	10	20,000.00
Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu/ DönemKârı	100,000.00	10	10,000.00
Toplamı	10,300,000.00		1,030,000.00

Azınlık Paylarının Muhasebeleştirilmesi

500 Net Değer Hesabı	1.000.000,00	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hs	20.000,00	
591 Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hs	10.000,00	
333 Emanetler Hesabı		1.030.000,00

Azınlık payları konsolide bilançonun pasifinde Net Değer Hesabının üzerinde ayrı bir hesap olarak gösterilecektir.

Tablo 3.21. Konsolide bilanço

Aktifler	(A) Yerel Yönetimi	(B) Şirketi	(A)+(B) Birleştirilmiş	Eliminasyon		Elimine Edilmiş Konsolidasyon
				Borç	Alacak	
Bankalar	9,500,000.00	3,000,000.00	12,500,000.00			12,500,000.00
Alacaklar	12,200,000.00	8,000,000.00	20,200,000.00		2,500,000.00	17,700,000.00
İştirakler	9,000,000.00	0.00	9,000,000.00		9,000,000.00	0.00
Aktif Toplamı	30,700,000.00	11,000,000.00	41,700,000.00			30,200,000.00

Pasifler						
Faaliyet Borçları	9,500,000.00	700,000.00	10,200,000.00	2,500,000.00		7,700,000.00
Emrahnet yabancı Kaynaklar (Azınlık Payları)					1,030,000.00	1,030,000.00
Net Değer	20,500,000.00	10,000,000.00	30,500,000.00	9,000,000.00		20,500,000.00
Net Değer (Azınlık Payı)				1,000,000.00		
Yeniden Değerleme Farkları	300,000.00	200,000.00	500,000.00	20,000.00		480,000.00
Dönem Olumlu Faaliyet Şnc	400,000.00	100,000.00	500,000.00	10,000.00		490,000.00
Pasif Toplamı	30,700,000.00	11,000,000.00	41,700,000.00			30,200,000.00

3.7.4.2. Bireysel mali tablolarda kontrol edilen kuruluşların, müştereken kontrol edilen kuruluşların ve iştiraklerin gösterilmesi

Bireysel mali tablolar hazırlanırken, kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştiraklerdeki yatırımlar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

- Öz kaynak yöntemiyle,
- Maliyet bedeli üzerinden veya
- Mali araçlar olarak muhasebeleştirilir.

Her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebeleştirme işlemi uygulanır.

Konsolide mali tablolarda mali araçlar olarak muhasebeleştirilen kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştirakler, yatırımcının bireysel mali tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirilir.

3.7.4.3. Konsolide mali tablolarda yapılacak açıklamalar

- Önemli kontrol edilen kuruluşların listesi,
- Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluş varsa, bu standartta yer alan hükümlere göre konsolide edilmeme nedeni,

c) Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluşlar hakkında toplam; varlık, yükümlülük, gelir tutarları ile fazla veya açık tutarlarını da içeren, bireysel veya toplu olarak sunulmuş özet mali bilgiler,

d) Kontrol eden kuruluşun sahiplik payı ve/veya oy hakkının %50'sini veya daha azını elinde bulundurduğu kontrol edilen kuruluşun adı ve kontrolün ne şekilde bulunduğuna ilişkin açıklama yapılır. Yerel yönetimlerle bağlı kuruluşları arasındaki ilişkin bu türde bir ilişki olduğundan açıklamalar kısmında belirtilmesi gereklidir. Örneğin (A) Yerel Yönetimi ile bağlı kuruluşu olan Sular İdaresi arasındaki ilişki öyledir.

e) Bir yatırımcının, oy hakkının veya potansiyel oy hakkının %50'sinden fazlasına sahip olmasına karşın kontrol gücünün olmamasının nedenleri,

f) Bir kontrol edilen kuruluşun mali tablolarının konsolide mali tabloların kullanılmasıyla birlikte raporlama tarihi veya döneminin kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması durumunda, farklı raporlama tarihi veya döneminin kullanılmasının nedeni,

g) Kontrol edilen kuruluşların, nakdi temettüler veya benzer dağıtımlar şeklinde ya da kredi veya avans geri ödemesi için kontrol eden kuruluşa fon transferinde bulunmasıyla ilgili önemli kısıtlama varsa bunun esası ve düzeyi açıklanmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK
UYGULAMALAR

4.1. MALİ TABLOLARIN SUNULMASI STANDARDI (DMS1) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek uygulama 1: Bu örnekte A Belediyesi'nin 2007 ve 2008 yıllarına ait kesin mizanları verilmiş olup, bu mizanlardaki bilgilere dayanarak 2008 yılına ait bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, mali varlık ve yükümlülük değişim tabloları hazırlanmıştır.

Tablo 4.1. A Belediyesinin 31.12.2007 tarihli kesin mizanı (kalan)

	HESAP ADI	BORÇ KALAN	ALACAK KALAN
100	KASA HESABI	4.100,00	
101	ALINAN ÇEKLER HESABI	3.450,00	
102	BANKA HESABI	690.000,00	
104	PROJE ÖZEL HESABI	1.930.000,00	
105	DÖVİZ HESABI	132.000,00	
109	BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR	12.500,00	
117	MENKUL VARLIKLAR HESABI	63.000,00	
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	251.950,00	
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	85.500,00	
132	KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKL	38.000,00	
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	9.500,00	
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	101.200,00	
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	213.500,00	
165	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS KRD	750,00	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	24.000,00	
220	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	180.000,00	
240	MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAY.	98.000,00	
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI	35.111.245,74	
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	179.600.000,00	
252	BİNALAR HESABI	428.170.000,00	
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	4.680.000,00	
254	TAŞITLAR HESABI	64.000.000,00	
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	4.268.745,00	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		18.155.754,80
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	15.584.721,50	
259	YATIRIM AVANSLARI HESABI	2.700.000,00	
260	HAKLAR HESABI	75.000,00	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		30.000,00
294	ELDEN ÇIK. STOKLAR VE MADDİ DURAN VARL	3.200,00	
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		640,00

Tablo 4.1. (devam)

300	BANKA KREDİLERİ HESABI		168.000,00
310	CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR HS		280.000,00
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		2.398.760,00
330	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		99.870,00
333	EMANETLER HESABI		62.800,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		151.600,00
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		7.200,00
362	FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDR.ADINA YAPILAN TAHSİL		2.380,00
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI		83.000,00
381	GİDER TAHAKKUKLARI HESABI		4.100,00
400	BANKA KREDİLERİ HESABI		90.000,00
410	DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI		320.000,00
500	NET DEĞER HESABI		733.797.709,88
580	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI	21.428.867,44	
590	DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI		3.807.415,00
906	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANIL. ÖDENEKLER	750,00	
907	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER		750,00
910	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	3.635.083,29	
911	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI		3.635.083,29
912	KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HESABI	75.175,00	
913	KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ		75.175,00
920	GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	15.584.721,50	
921	GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI		15.584.721,50
	TOPLAM	778.754.959,47	778.754.959,47

Tablo 4.2. A Belediyesinin 2008 yılı kesin mizanı

Hes Kod	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	B.KALANI	A.KALANI
100	KASA HESABI	95.866,65	93.662,05	2.204,60	
101	ALINAN ÇEKLER	6.900,00	6.900,00	0,00	
102	BANKA HESABI	10.254.734,65	251.850,38	10.002.884,27	
103	VERİLEN ÇEK. ÖDM.	251.850,38	251.850,38	0,00	
104	PROJE ÖZEL HESABI	1.933.903,50	291.511,87	1.642.391,63	
105	DÖVİZ HESABI	132.000,00	54.274,60	77.725,40	
106	DÖVİZ GÖN EMİR.	196.706,15	196.706,15	0,00	
108	DİĞER HAZIR DEĞER	92.784,65	92.784,65	0,00	
109	BANKA KREDİ KART ALACK	12.500,00	12.500,00	0,00	
117	MENKUL VARLIKL	126.000,00	126.000,00	0,00	
120	GELİRLERDEN ALACAK	832.840,00	502.840,00	330.000,00	
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALAC	554.000,00	42.700,00	511.300,00	
132	KURUMCA VERİLEN BORÇL. ALACAQL	38.000,00	14.000,00	24.000,00	
140	KİŞİLERDEN ALACK	21.191,50	12.281,50	8.910,00	
150	İLK MADDE MALZ.	101.950,00	44.300,00	57.650,00	
160	İŞ AVANS VE KRED.	670,00	670,00	0,00	
161	PERSONEL AVANSL	1.460,00	1.460,00	0,00	
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KRE	213.500,00	213.500,00	0,00	
165	MDA AVANS VE KRD	750,00	750,00	0,00	
166	PÖH VERİLEN AVANS. AKR	101.400,00	0,00	101.400,00	
180	GELECEK AYLAR AİT GİDER	24.000,00	24.000,00	0,00	
220	GELİRLERDEN ALAC	530.000,00	330.000,00	200.000,00	
240	MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERM.	108.000,00	0,00	108.000,00	
250	ARAZİ VE ARSALAR	38.568.370,31	540.000,00	38.028.370,31	
251	YERALTİ VE YERÜSTÜ DÜZN	199.958.000,00	0,00	199.958.000,00	
252	BİNALAR HESABI	471.184.609,65	3.903,50	471.180.706,15	
253	TESİS, MAKİNE CİHAZ	5.148.000,00	0,00	5.148.000,00	
254	TAŞITLAR HESABI	69.600.360,00	16.000.000,00	53.600.360,00	
255	DEMİRBAŞLAR	4.744.919,50	2.500,00	4.742.419,50	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	9.600.250,00	33.425.759,28		23.825.509,28
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIM	17.371.332,41	2.360.000,00	15.011.332,41	

Tablo 4.2. (devam)

259	YATIRIM AVANSLARI	2.700.000,00	641.400,00	2.058.600,00	
260	HAKLAR HESABI	90.000,00	0,00	90.000,00	
268	BİRİKMİŞ AMORT	0,00	36.000,00		36.000,00
294	ELD.ÇIKR.STOKLAR VE MADDİ DURAN	3.200,00	3.200,00	0,00	
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	640,00	640,00		0,00
300	BANKA KREDİLERİ	68.000,00	228.000,00		160.000,00
310	CARİ YILDA ÖDENECEK.DIŞ MALİ BORÇLAR	60.280,00	470.000,00		409.720,00
320	BÜTÇE EMANETLERİ	3.997.660,00	7.995.320,00		3.997.660,00
330	ALINAN DEP. TEMİNATLAR	0,00	99.870,00		99.870,00
333	EMANETLER HESABI	66.950,00	75.383,00		8.433,00
360	ÖDENECEK VER.FON	152.328,50	241.569,43		89.240,93
361	ÖDENECEK SOS.GV.	11.606,40	11.606,40		0,00
362	FONLAR VE DİĞ TAH	2.380,00	2.380,00		0,00
363	KAMU İDARELERİ PAYLARI	52.000,00	52.000,00		0,00
368	VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLK	36.000,00	36.000,00		0,00
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	41.800,00	83.000,00		41.200,00
381	GİDER TAHAKKUKL	4.100,00	4.100,00	0,00	
391	HESAPLANAN KDV	0,00	262.861,00		262.861,00
397	SAYIM FAZLALARI	94,00	94,00		0,00
400	BANKA KREDİLERİ	60.000,00	90.000,00		30.000,00
410	DIŞ MALİ BORÇLAR	214.265,44	320.000,00		105.734,56
500	NET DEĞER HESABI	33.000,00	733.797.709,88		733.764.709,88
522	YENİDEN DEĞ. FARK	0,00	69.395.118,24		69.395.118,24
570	GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	0,00	3.807.415,00		3.807.415,00
580	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	42.857.734,88	21.428.867,44	21.428.867,44	
590	DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU	3.807.415,00	3.807.415,00		0,00
591	DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	11.720.350,18	0,00	11.720.350,18	
600	GELİRLER HESABI	3.321.276,44	3.321.276,44		0,00
630	GİDERLER HESABI	14.978.626,62	14.978.626,62	0,00	
690	FAALİYET SONUÇL	14.978.626,62	14.978.626,62	0,00	0,00
800	BÜTÇE GELİRLERİ	9.708.151,00	9.708.151,00		0,00
805	GELİR YANSITMA	9.708.151,00	9.708.151,00	0,00	
810	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER	3.880,00	3.880,00	0,00	
830	BÜTÇE GİDERLERİ	2.655.813,80	2.655.813,80	0,00	
834	GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI	750,00	750,00		
835	GİDER YANSITMA	2.656.563,80	2.656.563,80		0,00
895	BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI	12.363.964,80	12.363.964,80	0,00	0,00
900	GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ	4.175.300,00	4.175.300,00	0,00	
901	BÜTÇE ÖDENEKLERİ	4.175.300,00	4.175.300,00		0,00
905	ÖDENEKLİ GİDERLR	2.785.613,21	2.785.613,21	0,00	
906	MDA.KULLANILACAK ÖDENEKLER	750,00	750,00		
907	MDA ÖDENEKLER	750,00	750,00		
910	TEMİNAT MEKTUP	3.761.083,29	717.600,00	3.043.483,29	
911	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ	717.600,00	3.761.083,29		3.043.483,29
912	KİŞİLERE AIT MENKUL KIYMETL	75.175,00	0,00	75.175,00	
913	KİŞİLERE AIT MENKUL KIYMET EMANETLERİ	0,00	75.175,00		75.175,00
920	GİDER TAAHHÜTLERİ	15.994.721,50	1.469.999,50	14.524.722,00	
921	GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI	1.469.999,50	15.994.721,50		14.524.722,00
	TOPLAM	1.001.318.750,33	1.001.318.750,33	853.676.852,18	853.676.852,18

Tablo 4.3. A Belediyesinin 2008 yılı bilançosu

	TUTAR	TUTAR
I DÖNEN VARLIKLAR		
A Hazır Değerler		11.725.205,90
1.Kasa	2.204,60	
2.Bankalar	10.002.884,27	
3.Proje Özel Hesabı	1.642.391,63	
4.Dövizler	77.725,40	
B Faaliyet Alacakları		841.300,00
1.Gelirlerden Alacaklar	330.000,00	
2.Takipli Alacaklar	511.300,00	
C Kurum Alacakları		24.000,00
1.Verilen Borçlardan Alacaklar	24.000,00	
D Diğer Alacaklar		8.910,00
1.Kişilerden Alacaklar	8.910,00	
E Stoklar		57.650,00
1.İlk Madde ve Malzeme	57.650,00	
F Ön Ödemeler		101.400,00
1.Proje Özel Hesabından Verilen Avanslar	101.400,00	
II DURAN VARLIKLAR		
A Faaliyet Alacakları		200.000,00
1.Gelirlerden Alacaklar	200.000,00	
B Mali Duran Varlıklar		108.000,00
1.Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler	108.000,00	
C Maddi Duran Varlıklar		765.902.279,09
1.Arazi ve Arsalar	38.028.370,31	
2.Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	199.958.000,00	
3.Binalar	471.180.706,15	
4.Tesis, Makine ve Cihazlar	5.148.000,00	
5.Taşıtlar	53.600.360,00	
6.Demirbaşlar	4.742.419,50	
7.Yapılmakta Olan Yatırımlar	15.011.332,41	
8.Yatırım Avansları	2.058.600,00	
9.Birikmiş Amortismanlar (-)	23.825.509,28	
D Maddi Olmayan Duran Varlıklar		54.000,00
1.Haklar	90.000,00	
2.Birikmiş Amortismanlar (-)	36.000,00	
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI		779.022.744,99
I KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		TUTAR
A Kısa Vadeli İç Mali Borçlar		160.000,00
1.Banka Kredileri	160.000,00	
B Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar		409.720,00
1.Proje Kredileri	409.720,00	
C Faaliyet Borçları		3.997.660,00
1.Bütçe Emanetleri	3.997.660,00	
D Emanet Yabancı Kaynaklar		108.303,00
1.Alınan Depozito ve Teminatlar	99.870,00	
2.Emanetler	8.433,00	
E Ödenecek Diğer Yükümlülükler		89.240,93
1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	89.240,93	
F Borç ve Gider Karşılıkları		41.200,00
1.Kıdem Tazminatı Karşılığı	41.200,00	
G Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		262.861,00
1.Hesaplanan KDV	262.861,00	
II UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A Uzun Vadeli İç Mali Borçlar		30.000,00
1.Banka Kredileri	30.000,00	
B Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar		105.734,56
1.Proje Kredileri	105.734,56	
III ÖZ KAYNAKLAR		
A Net Değer		733.764.709,88
1.Denge Kayıtları	384.707.534,88	
2.Varlık Envanteri	349.090.175,00	
3.Yükümlülük Envanteri (-)	33.000,00	
B Yeniden Değerleme Farkları		69.395.118,24
1.Maddi D.Varlıkların Değ. Farkı (+)	69.386.118,24	
2.Maddi Olmayan D.Var. Değ. Fark (+)	9.000,00	
C Geçmiş Yıllar Faaliyet Sonuçları		-17.621.452,44
1.Olumlu Faaliyet Sonuçları	3.807.415,00	
2.Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-)	21.428.867,44	
D Dönem Faaliyet Sonuçları		-11.720.350,18
1.Olumlu Faaliyet Sonuçları	0,00	
2.Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-)	11.720.350,18	
PASİF VARLIKLAR TOPLAMI		779.022.744,99

Tablo 4.4. A Belediyesinin faaliyet sonuçları tablosu

GİDERLER	GELİRLER
630 GİDERLER HESABI 14.978.626,62	600 GELİRLER HESABI 3.321.276,44
	OLUMSUZ FAL.SONUÇLARI 11.720.350,18
14.978.626,62	14.978.626,62

Tablo 4.5. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu

MALİ VARLIĞIN TÜRÜ	2007	2008	% Değişim
	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu Değer	
KASA HESABI	4.100	2.204,60	-0,46
ALINAN ÇEKLER HESABI	3.450	0	
BANKA HESABI	690.000	10.002.884,27	13,49
PROJE ÖZEL HESABI	1.930.000	1.642.391,63	-0,15
DÖVİZ HESABI	132.000	77.725,40	-0,41
BANKA KREDİ KARTLAR. ALC	12.500	0	
MENKUL VARLIKLAR HESABI	63.000	0	
GELİRLERDEN ALACAKLAR	251.950	330.000	0,31
GELİRLERDEN TAKİPLİ ALA.	85.500	511.300	4,98
KURUMCA VER BORÇ ALCK.	38.000	24.000	-0,37
KİŞİLERDEN ALACAKLAR	9.500	8.910	-0,06
İLK MADDE VE MALZEME	101.200	57.650	-0,43
BÜTÇE DIŞI AVANS VE KRED	213.500	0	
MDA AVANS VE KREDİLER	750	0	
PÖH VER AVNS AKRD.	0	101.400	
GELECEK AYLARA AİT GİDER	24.000	0	
GELİRLERDEN ALACAKLAR	180.000	200.000	0,11
MALİ KURULUŞLARA YAT. SERM	98.000	108.000	0,10
ARAZİ VE ARSALAR HESABI	35.111.245,74	38.028.370,31	0,08
YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENL	179.600.000	199.958.000	0,11
BİNALAR HESABI	428.170.000	471.180.706,15	0,10
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	4.680.000	5.148.000	0,10
TAŞITLAR HESABI	64.000.000	53.600.360	-0,16
DEMİRBAŞLAR HESABI	4.268.745	4.742.419,50	0,11
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	18.155.754,80	23.825.509,28	0,30
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	15.584.721,50	15.011.332,41	-0,03
YATIRIM AVANSLARI HESABI	2.700.000	2.058.600	-0,23
HAKLAR HESABI	75.000	90.000	0,20
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000	36.000	0,20
ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	3200	0	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	640	0	
MALİ VARLIKLAR TOPLAMI	719.843.967,44	779.022.744,99	

Tablo 4.6. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu

MALİ VARLIĞIN TÜRÜ	2007	2008	%Değişim
	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu Değer	
BANKA KREDİLERİ HESABI	168.000	160.000	-0,04
CARİ YILDA ÖDEN. DIŞ MALİ BR	280.000	409.720	0,46
BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	2.398.760	3.997.660	0,66
ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNAT	99.870	99.870	0
EMANETLER HESABI	62.800	8.433	-0,86
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151.600	89.240,93	-0,41
ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KES	7.200	0	
FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDR.ADINA YAPILAN TAHSİLAT	2.380	0	
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	83.000	41.200	0,50
GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	4.100	0	
HESAPLANAN KDV	0	262.861	
SAYIM FAZLALARI	0	0	
BANKA KREDİLERİ HESABI	90.000	30.000	-0,66
DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI	320.000	105.734,56	-0,67
NET DEĞER HESABI	733.797.709,88	733.764.709,88	-0,01
YEN DEĞ FARKLARI	0	69.395.118,24	
GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	0	3.807.415	
GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI (-)	21.428.867,44	21.428.867,44	0
DÖNEM OLUMLU FAAL. SON.	0	0	
DÖNEM OLUMSUZ FAAL.SON.	0	11.720.350,18	
MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER TOPLAMI	716.036.552,44	779.022.744,99	
NET MALİ DEĞER	3.807.415	0	

Örnek Uygulama 2: Bu örnekte A Belediyesi'nin 2007 ve 2008 yıllarına ait bilançoları verilmiş olup, bu bilgilerden yararlanarak faaliyet sonuçları tablosunun ve mali varlık/yükümlülük değişim tablosunun nasıl oluşturulduğu gösterilmiştir.

Tablo 4.7. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu

A BELEDİYESİNİN 2007 / 2008 BİLANÇOSU		2007	2008
I	DÖNEN VARLILAR	13.387.571,24	17.119.189,04
	Hazır Değerler	677.724,81	689.568,84
	1.Bankalar	614.552,05	578.279,64
	2.Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	63.172,76	111.289,20
	Faaliyet Alacakları	2.542.343,01	3.494.286,80
	1.Gelirlerden Takipli Alacaklar	2.542.083,01	3.493.511,80
	2.Verilen Dep ve Teminatlar	260,00	775,00
	Kurum Alacakları	23.567,86	3.548,58
	1.Verilen Borçlardan Alacaklar	23.567,86	3.548,58
	Diğer Alacaklar	573.542,85	365.153,60
	1.Kişilerden Alacaklar	573.542,85	365.153,60
	Stoklar	84.699,40	41.829,09
	1.İlk Madde ve Malzeme	84.699,40	41.829,09
	Ön Ödemeler	60.527,08	80.624,94
	1.Bütçe Dışı Avans ve Krediler	60.527,08	80.624,94
	Diğer Dönen Varlıklar	9.425.166,23	12.444.177,19
	1.Devreden KDV	9.425.166,23	12.444.177,19
II	DURAN VARLILAR	736.872.783,66	745.484.605,10
	Maddi Duran Varlıklar	736.731.958,34	745.419.553,95
	1.Arazi ve Arsalar	84.140.633,71	84.476.611,29
	2.Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	647.279.781,76	655.930.882,78
	3.Binalar	4.197.342,50	4.282.272,50
	4.Tesis, Makine ve Cihazlar	585.993,46	707.434,48
	5.Taşıtlar	370.415,00	456.199,78
	6.Demirbaşlar	722.484,71	845.647,38
	7.Birikmiş Amortismanlar (-)	564.692,80	1.279.494,26
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	75.774,17	0
	1.Haklar	75.774,17	143.993,14
	2.Birikmiş Amortismanlar (-)	0	143.993,14
	Diğer Duran Varlıklar	65.051,15	65.051,15
	1.Elden Çıkanlacak Stok ve Diğ Duran Var	65.051,15	65.051,15
	AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI	750.260.354,90	762.603.794,14

		2007	2008
I	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.684.227,43	9.878.182,15
	Faaliyet Borçları	3.695.174,66	7.647.309,60
	1.Bütçe Emanetleri	3.695.174,66	7.647.309,60
	Emanet Yabancı Kaynaklar	186.848,09	231.969,89
	1.Alınan Depozito ve Teminatlar	126.459,70	180.574,60
	2.Emanetler	60.388,39	51.395,29
	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	1.802.204,68	1.998.902,66
	1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	291.067,12	299.506,06
	2.Ödenecek Sos Güv Kes	195.960,14	237.324,48
	3.Fonlar ve Diğ Kamu İdareleri Adına Yapı	592.236,30	710.089,64
	4.Kamu İdareleri Payları	732.941,12	751.982,48
II	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0	2.455.894,79
	Uzun Vadeli İç Mali Borçlar	0	2.005.969,86
	1.Banka Kredileri	0	2.005.969,86
	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gid Tahk	0	449.924,93
	1. Gider Tahakkukları	0	449.924,93
III	ÖZ KAYNAKLAR	744.576.127,47	750.269.717,20
	Net Değer	731.942.564,20	731.942.564,20
	1.Net Değer	731.942.564,20	731.942.564,20
	Geçmiş Yıllar Faaliyet Sonuçları	3.600.610,85	12.633.563,27
	1.Olumlu Faaliyet Sonuçları	3.600.610,85	12.633.563,27
	Dönem Faaliyet Sonuçları	9.032.952,42	5.693.589,73
	1.Olumlu Faaliyet Sonuçları	9.032.952,42	5.693.589,73
	PASİF VARLIKLAR TOPLAMI	750.260.354,90	762.603.794,14

Tablo 4.8. A Belediyesinin 2008 yılı faaliyet sonuçları tablosu (gelir ve giderlerin ekonomik sınıflandırmaya göre gösterilişi)

GİDERLER		GELİRLER	
Personel Giderleri	7.478.427,66	Vergi gelirleri	6.099.828,41
Sosyal Gv.Giderleri	1.250.255,25	Teşebbüs ve Mülkiyet Gel.	2.152.988,43
Mal ve Hizmet Giderleri	7.846.801,64	Bağış ve Yardımlar	70.000,00
Faiz giderleri	505.067,50	Diğer Gelirler	19.707.433,81
Cari Transferler	1.302.852,24	Sermaye Gelirleri	20.437,94
Sermaye Transferi	150.000,00		
Gelirlerin ret/iade.Kyn.Gid	2.935,71		
İlk Madde ve Malzeme.Gid	2.961.964,26		
Amortisman Giderleri	858.794,60		
Dönem Faaliyet Olumlu Fark	5.693.589,73		
	28.050.688,59		28.050.688,59

Tablo 4.9. A Belediyesinin mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu

MALİ VARLIĞIN TÜRÜ	2006	2007	% Değişim	2007	2008	% Değişim
	Dn. Başı Değer	Dn. Sonu Değer		Dn. Başı Değer	Dn. Sonu Değer	
BANKA HESABI	256.140,36	614.552,05	1,43	614.552,05	578.279,64	-5,90
VER ÇEK VE ÖDM EMR	10.000,00	0		0	0	0
BANKA KREDİ KART AL	76.201,15	63.172,76	-17	63.172,76	111.289,20	76,17
GELİRLERDEN ALACK.	0	1.679.710,53		1.679.710,53	1.059.517,42	
GELİRLER TAKİPLİ ALC	1.772.130,23	862.372,48	-51	862.372,48	2.433.994,38	-4,25
VER DEP VE TEMİNATLAR	0	260,00		260,00	775,00	
KURUMCA VER BORÇ ALCK.	0	23.567,86		23.567,86	3.548,58	-84,9
KİŞİLERDEN ALACAK	141.624,27	573.542,85	3,0	573.542,85	365.153,60	-36,3
İLK MADDE VE MALZ	0	84.699,40		84.699,40	41.829,09	-50,6
BÜTÇE DIŞI AVANS VE KRED	53.955,62	60.527,08	12,2	60.527,08	80.624,94	33,20
DEVREDEN KDV	7.345.558,69	9.425.166,23	28,3	9.425.166,23	12.444.177,19	32,03
ARAZİ VE ARSALAR HS	83.903.394,87	84.140.633,71	0,28	84.140.633,71	84.476.611,29	0,40
YERALTI VE YER DZN	642.313.557,00	647.279.781,76	0,77	647.279.781,76	655.930.882,78	1,31
BİNALAR HESABI	2.620.369,76	4.197.342,50	60,18	4.197.342,50	4.282.272,50	2,02
TESİS, MAKİNE VE CİH.	474.929,84	585.993,46	23,39	585.993,46	707.434,48	8,13
TAŞITLAR HESABI	257.815,00	370.415,00	43,67	370.415,00	456.199,78	21,69
DEMİRBAŞLAR HESABI	631.229,06	722.484,71	14,46	722.484,71	845.647,38	30,14
BİRİKMİŞ AMORT.	327.700,54	564.692,80	0	564.692,80	1.279.494,26	0
HAKLAR HESABI	38.040,16	75.774,17	99,2	75.774,17	143.993,14	90,03
BİRİKMİŞ AMORT.	0	0	0	0	143.993,14	
ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	0	65.051,15		65.051,15	65.051,15	0
MALİ VARLIKLAR TOPLAMI	739.547.245,47	750.260.354,90		750.260.354,90	762.603.794,14	
BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	1.982.228,28	3.695.174,66	86,42	3.695.174,66	7.647.309,60	
ALINAN DEP. VE TEM.	132.868,09	126.459,70	-4,82	126.459,70	180.574,60	42,79
EMANETLER HESABI	36.165,05	60.388,39	66,98	60.388,39	51.395,29	-14,9
ÖDENECEK VERGİ FON	409.443,91	291.067,12	-28,9	291.067,12	299.506,06	2,90
ÖDENECEK SOSYAL GV.KES	182.682,30	195.960,14	7,27	195.960,14	237.324,48	21,11
FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDR.ADINA YAPILAN TAHSİLAT	584.312,14	582.236,30	-0,36	582.236,30	710.089,64	21,96
KAMU İDARELERİ PAYLARI	743.382,78	732.941,12	-1,40	732.941,12	751.982,48	2,60
BANKA KREDİLERİ HS	0	0	0	0	2.005.969,86	
GİDER TAHAKKUKLARI	0	0	0	0	449.924,93	
NET DEĞER HESABI	731.875.552,07	731.942.564,20	0,01	731.942.564,20	731.942.564,20	0
GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	3.600.610,85	3.600.610,85	0	3.600.610,85	12.633.563,27	
DÖNEM OLUMLU FAAL. SONUÇLARI	0	0	0	9.032.952,42	0	
MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER TOPLAMI	739.547.245,47	741.227.402,48		750.260.354,90	756.910.204,41	
NET MALİ DEĞER	0,00	9.032.952,42		0,00	5.693.589,73	

Örnek Uygulama 3: Bu örnekte B Belediyesinin 31.12.2007 tarihli genel geçici mizanı verilmiştir. Dönem sonunda gerçekleşen işlemler dolayısıyla dönem sonu yevmiye kayıtları yapılmış ve kesin mizan oluşturulmuştur. Bu kesin mizandaki bilgilere dayanarak da B Belediye'sine ait bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 4.10. B Belediyesinin 31.12.2007 tarihli genel geçici mizanı

	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	201.681	50.000	151.681	0
102	BANKALAR	10.663.562	7.023.034	3.640.528	0
103	VER.ÇEKLER ÖDM	6.923.034	6.923.034	0	0
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR	190.368	190.368	0	0
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR	50.200	50.200	0	0
150	İLK MAD MALZ	100.000	20.000	80.000	0
160	İŞ AVNS VE KRD	50.000	50.000	0	0
162	BÜTÇE DIŞI AVN KRD	155.200	155.200	0	0
181	GELİR TAHAKKUK	190.368	190.368	0	0
254	TAŞITLAR	6.000.000	0	6.000.000	0
255	DEMİRBAŞLAR	350.000	0	350.000	0
320	BÜTÇE EMANETLERİ	0	343.744	0	343.744
322	BÜTÇELEŞTİRİLE CEK BORÇLAR	70.000	70.000	0	0
330	ALN DEPOZİTO TEMİNATLAR	0	6.921	0	6.921
333	EMANETLER HS	0	45.376	0	45.376
360	ÖDENECEK VER VE FONLAR	10.057	10.057	0	0
361	ÖDENECEK SOS GVN KES.	4.693	4.693	0	0
380	GEL AY AİT GEL	0	2.000.000	0	2.000.000
480	GEL YIL AİT GEL	0	7.200.000	0	7.200.000
500	NET DEĞER	0	330.800	0	330.800
600	GELİRLER HS	0	590.568	0	590.568
630	GİDERLER HS	295.200	0	295.200	0
800	BÜTÇE GELİRLERİ	0	9.790.568	0	9790.568
805	GELİR YANSITMA	9.790.568	0	9790.568	0
830	BÜTÇE GİDERLERİ	6.675.200	0	6.675.200	0
835	GİDER YANSITMA	0	6.675.200	0	6675.200
	TOPLAM	41.720.131	41.720.131	26.983.177	26.983.177

Dönem sonunda aşağıdaki işlemler gerçekleşmiştir:

- Taahhütler için 0.10 ve demirbaşlar için 0.20 oranında amortisman ayrılmıştır.
- Gelecek aylara ait gelirler hesabında yer alan 2.000.000 TL'lik kira tutarı gelir kaydedilmiştir.
- Gelecek yıllara ait gelirler hesabında bulunan 4.800.000 TL'lik kısmın vadesi 1 yılın altına inmiştir.
- Gelir ve gider hesapları kapatılmış, faaliyet sonucu belirlenmiştir.

630 Giderler Hesabı	70.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		70.000
630 Giderler Hesabı	600.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		600.000
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	2.000.000	
600 Gelirler Hesabı		2.000.000
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	4.800.000	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		4.800.000
800 Bütçe Gelirleri Hs	9.790.568	
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs		9.790.568
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs	6.675.200	
830 Bütçe Giderleri Hs		6.675.200
835 Gider Yansıtma Hs	6.675.200	
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs		6.675.200
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hs	9.790.568	
805 Gelir Yansıtma Hs		9.790.568
690 Faaliyet Sonuçları Hs	965.200	
630 Giderler Hs		965.200
600 Gelirler Hs	2.590.568	
690 Faaliyet Sonuçları Hs		2.590.568
690 Faaliyet Sonuçları Hs	1.625.368	
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonuç.		1.625.368

Tablo 4.11. B Belediyesinin 31.12.2007 tarihli kesin mizanı

	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	201.681	50.000	151.681	0
102	BANKALAR	10.663.562	7.023.034	3.640.528	0
103	VER.ÇEKLER ÖDM.	6.923.034	6.923.034	0	0
120	GELİRLERDEN ALC	190.368	190.368	0	0
140	KİŞİLERDEN ALAC	50.200	50.200	0	0
150	İLK MAD MALZ	100.000	20.000	80.000	0
160	İŞ AVNS VE KR D	50.000	50.000	0	0
162	BÜTÇE DIŞI AVN KR	155.200	155.200	0	0
181	GELİR TAHAKKUK	190.368	190.368	0	0
254	TAŞITLAR	6.000.000	0	6.000.000	0
255	DEMİRBAŞLAR	350.000	0	350.000	0
257	BİRİKMİŞ AMORTİS.	0	670.000	0	670.000
320	BÜTÇE EMANETL.	0	343.744	0	343.744
322	BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR	70.000	70.000	0	0
330	ALN DEP TEMİNAT	0	6.921	0	6.921
333	EMANETLER HS	0	45.376	0	45.376
360	ÖDENECEK VER FON	10.057	10.057	0	0
361	ÖDENECEK SOS GVN	4.693	4.693	0	0
380	GEL AY AİT GEL.	2.000.000	6.800.000	0	4.800.000
480	GEL YIL AİT GEL.	4.800.000	7.200.000	0	2.400.000
500	NET DEĞER	0	330.800	0	330.800
590	DÖN.OLUML.FAL.SNÇ	0	1.625.368	0	1.625.368
600	GELİRLER HS	2.590.568	2.590.568	0	0
630	GİDERLER HS	965.200	965.200	0	0
690	FAALİYET SONUÇLR.	2.590.568	2.590.568	0	0
800	BÜTÇE GELİRLERİ	9.790.568	9.790.568	0	0
805	GELİR YANSITMA	9.790.568	9.790.568	0	0
830	BÜTÇE GİDERLERİ	6.675.200	6.675.200	0	0
835	GİDER YANSITMA	6.675.200	6.675.200	0	0
895	BÜTÇE UYG.SONUÇ	16.465.768	16.465.768	0	0
	TOPLAM	87.302.809	87.302.809	10.222.208	10.222.208

Tablo 4.12. B Belediyesinin 2007 yılı bilançosu

B BELEDİYESİNİN 2007 YILI BİLANÇOSU		Tutar
I	DÖNEN VARLILAR	3.872.208
	Hazır Değerler	3.792.208
	1.Kasa	151.681
	2.Bankalar	3.640.527
	Stoklar	80.000
	1.İlk Madde ve Malzeme	80.000
II	DURAN VARLILAR	5.680.000
	Faaliyet Alacakları	
	1.Gelirlerden Alacaklar	
	Mali Duran Varlıklar	
	1.Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler	
	Maddi Duran Varlıklar	5.680.000
	1.Taşıtlar	6.000.000
	2.Demirbaşlar	350.000
	3.Birikmiş Amortismanlar (-)	670.000
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI		9.552.208
I	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.196.039
	Faaliyet Borçları	343.744
	1.Bütçe Emanetleri	343.744
	Emanet Yabancı Kaynaklar	52.298
	1.Alınan Depozito ve Teminatlar	6.921
	2.Emanetler	45.377
	Gelecek Aylara Ait Gel ve Gid Tahakkukları	4.800.000
	1. Gelecek Aylara Ait Gel ve Gid Tahak.	4.800.000
II	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.400.000
	Gelecek Yıllara Ait Gel ve Gid Tahakkukları	2.400.000
	1. Gelecek Yıllara Ait Gel ve Gid Tahak	2.400.000
III	ÖZ KAYNAKLAR	1.956.169
	Net Değer	330.800
	1.Net Değer	330.800
	Dönem Faaliyet Sonuçları	1.625.368
	1.Olumlu Faaliyet Sonuçları	1.625.368
	PASİF VARLIKLAR TOPLAMI	9.552.208

Tablo 4.13. B Belediyesinin 2007 yılı faaliyet sonuçları tablosu

GİDERLER	GELİRLER
Bütçe Dışı Avans ve Krd 155.200	Kişilerden Alacaklar 200
Bütçe İçi Avans ve Krd 50.000	Kira Geliri 400.000
Memur İlaç Giderleri 70.000	Gelirlerden Alacaklar 190.368
Kırtasiye Mlz Gideri 20.000	Kira Geliri 2.000.000
Amortisman Gideri 670.000	
Dönem Olumlu Faal.Sonucu 1.625.368	
2.590.568	2.590.568

630 GİDERLER HS	600 GELİRLER HS
155.200	200
50.000	400.000
70.000	190.368
20.000	(Dönem sonu kira geliri)
670.000	2.000.000
965.200	2.590.568
	(Dönem sonu amortisman)

Örnek Uygulama 4: Bu örnekte A Kamu idaresinin 2008 ve 2009 yıllarına ait bilançoları verilmiş ve bu verilere dayanılarak faaliyet sonuçları tablosu, mali varlık/yükümlülük değişim tablosu ve net varlık/öz kaynak değişim tabloları oluşturulmuştur.

Tablo 4.14. A Kamu idaresinin 2008 – 2009 yılları karşılaştırmalı bilançosu

VARLIKLAR		2009	2008
Dönen varlıklar			
Nakit ve nakit benzeri varlıklar		24.015.555,51	8.673.493,33
102	Banka	22.705.071,61	6.519.593,33
104	Proje Özel Hesabı	475.300,00	1.927.500,00
105	Döviz Hesabı	642.183,90	153.600,00
109	Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	193.000,00	72.800,00
Menkul Kıymet ve Varlıklar		361.000,00	203.000,00
117	Menkul Varlıklar	361.000,00	203.000,00
Alacaklar		18.333.966,37	23.048.501,60
120	Gelirlerden Alacaklar	0,00	14.874.008,64
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar	18.285.542,66	8.174.192,96
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	48.423,71	300
Kurum Alacakları		78.399.705,47	40.093.964,59
132	Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar	78.399.705,47	40.093.964,59
Diğer Alacaklar		149.490,57	663.432,17
140	Kişilerden Alacaklar	149.490,57	663.432,17
Stoklar		3.406.323,51	2.101.908,40
150	İlk Madde ve Malzeme	3.406.323,51	2.101.908,40
Ön ödemeler		422.416,74	3.291.779,68
160	İş Avans ve Kredileri	0,00	3.291.779,68
162	Bütçe Dışı Avans ve Krediler	422.416,74	0,00
Gelecek Aylara Ait Giderler		0,00	2.000,00
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00	2.000,00
Diğer Dönen Varlıklar		310.287,74	685.909,35
190	Devreden Katma Değer Vergisi	310.287,74	685.909,35
Toplam			125.398.745,91
Duran varlıklar			78.763.989,12
Menkul Kıymet ve Varlıklar		0,00	450.000,00
217	Menkul Varlıklar	0,00	450.000,00
Faaliyet Alacakları		0,00	5.129.655,50
220	Gelirlerden Alacaklar	0,00	5.129.655,50
Kurum Alacakları		71.909,98	0,00
232	Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar	71.909,98	0,00
Mali duran varlıklar		12.796.500,00	11.722.811,68
240	Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler	12.796.500,00	11.722.811,68
Maddi duran varlıklar		1.905.397.551,22	540.214.326,65
250	Arazi ve Arsalar	496.906.013,50	529.190.011,10
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	1.236.656.503,74	0,00
252	Binalar	84.925.964,04	29.313.688,65
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	6.021.690,65	9.968.290,69
254	Taşıtlar	9.492.162,01	15.775.137,03
255	Demirbaşlar	38.272.261,57	3.099.758,04
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	56.418,53	0,00
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-37.188.872,19	-47.132.558,86
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	70.255.409,37	0,00
Toplam			1.918.265.961,20
Toplam varlıklar		2.043.664.707,11	636.280.782,95

Tablo 4.14. (devam)

YÜKÜMLÜLÜKLER				
Kısa Vadeli İç Mali Borçlar		52.478.011,58		7.907.393,51
300	Banka Kredileri	52.478.011,58		3.907.393,51
303	Kamu İdarelerine Mali Borçlar	0,00		4.000.000,00
Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar		175.000,00		0,00
310	Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar	175.000,00		0,00
Faaliyet Borçları		17.283.194,32		26.960.543,94
320	Bütçe Emanetleri	17.283.194,32		26.960.543,94
Emanet Yabancı Kaynakları		5.941.681,10		7.690.420,05
330	Alınan Depozito ve Teminatlar	3.847.630,05		5.848.284,09
333	Emanetler	2.094.051,05		1.842.135,96
Ödenecek Diğer Yükümlülükler		2.824.543,06		6.271.626,93
360	Ödenecek Vergi Fonlar	2.269.840,26		2.031.120,62
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	521.861,55		453.463,74
362	Fonlar ve Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilatlar	32.841,25		48.003,21
368	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	0,00		3.739.039,36
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		15.798.920,05		0,00
381	Gider Tahakkukları	15.798.920,05		0,00
Toplam			94.501.350,11	48.829.984,43
Uzun vadeli yabancı kaynaklar				
Uzun Vadeli İç Mali Borçlar		205.952.306,54		271.814.131,44
400	Banka Kredileri	124.826.220,48		154.277.445,09
403	Kamu İdare. Mali Borçlar	81.126.086,06		117.536.686,35
Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar		300.300,00		1.927.500,00
410	Dış Mali Borçlar	300.300,00		1.927.500,00
Diğer Borçlar		5.396.003,23		5.396.003,23
438	Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksit. Borçlar	5.396.003,23		5.396.003,23
Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		40.536.065,74		270.000,00
480	Gelecek Yıllara Ait Gelir	720.000,00		270.000,00
481	Gider Tahakkukları	39.816.065,74		0,00
Toplam			252.184.675,51	279.407.634,67
Toplam yükümlülükler			346.686.025,62	328.237.619,10
NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK				
Net değer		1.626.329.652,54		328.463.937,13
500	Net Değer / Sermaye	1.626.329.652,54		328.463.937,13
Yeniden Değerleme Farkları		90.308.863,00		0,00
522	Yeniden Değerleme Farkl	90.308.863,00		0,00
Birikmiş olumlu/olumsuz fark				
Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları		48.393.354,89		48.393.354,89
570	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları	48.393.354,89		48.393.354,89
Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları		-68.814.128,17		-36.310.154,87
580	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-)	-68.814.128,17		-36.310.154,87
Dönem Faaliyet Sonuçları		760.939,23		-32.503.973,30
590	Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları	760.939,23		0,00
591	Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları (-)			-32.503.973,30
Toplam net varlıklar/özkaynak			1.696.978.681,49	308.043.163,85

Tablo 4.15. A Kamu idaresini 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren malî yıl için faaliyet sonuçları tablosu gelirlerin ekonomik ve giderlerin fonksiyona göre sınıflandırması

	2009	2008
Faaliyet gelirleri		
Vergiler	7.975.753,72	5.563.559,78
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	50.241.720,11	99.635.945,51
Yardım ve bağışlar	2.947.501,62	705.773,30
Diğer gelirler	156.066.554,07	139.750.403,86
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	217.561,09	0,00
Toplam faaliyet gelirleri	217.449.090,61	245.655.682,45
Faaliyet giderleri		
Genel kamu hizmetleri	42.662.931,24	22.876.088,00
Savunma	0,00	0,00
Kamu düzeni ve güvenliği	9.807.269,13	8.693.681,20
Sosyal koruma	8.810.925,63	20.712.065,13
İskân ve sosyal tesisler	0,00	10.232.667,15
Eğlence, kültür ve din	283.669,90	0,00
Ekonomik işler	114.170.782,19	162.802.717,46
Çevre koruması	40.952.573,29	52.842.436,81
Toplam faaliyet giderleri	216.688.151,38	278.159.655,75
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	760.939,23	-32.503.973,30

Tablo 4.16. Kamu idaresini 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren malî yıl için faaliyet sonuçları tablosu gelirlerin niteliğine göre sınıflandırması

	2009	2008
Faaliyet gelirleri		
Vergiler	7.975.753,72	5.563.559,78
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	50.241.720,11	99.635.945,51
Yardım ve bağışlar	2.947.501,62	705.773,30
Diğer gelirler	156.066.554,07	139.750.403,86
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	217.561,09	0,00
Toplam faaliyet gelirleri	217.449.090,61	245.655.682,45
Faaliyet giderleri		
Çalışanların tazminatları	7.215.253,21	1.067.510,59
Mal ve hizmetlerin kullanımı	151.587.163,34	214.862.422,58
Sabit sermayenin tüketimi	37.188.872,19	47.132.558,86
Faiz giderleri	14.416.170,40	5.289.505,73
Malî yardımlar	4.985.300,50	5.973.646,41
Sosyal yardımlar	1.180.060,65	3.834.011,58
Diğer faaliyet giderleri	115.331,09	0,00
Toplam faaliyet giderleri	216.688.151,38	278.159.655,75
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	760.939,23	-32.503.973,30

Tablo 4.17. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren yıl için malî varlık/yükümlülük değişim tablosu

		2009		
		Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim
Malî varlığın türü		TL	TL	%
Dönen Mali Varlıklar		78.763.989,12	125.398.745,91	59,21
102	Banka	6.519.593,33	22.705.071,61	248,26
104	Proje Özel Hesabı	1.927.500,00	475.300,00	-75,34
105	Döviz Hesabı	153.600,00	642.183,90	318,09
109	Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	72.800,00	193.000,00	165,11
117	Menkul Varlıklar	203.000,00	361.000,00	77,83
120	Gelirlerden Alacaklar	14.874.008,64	0,00	-100,00
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar	8.174.192,96	18.285.542,66	123,70
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	300	48.423,71	16041,24
132	Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar	40.093.964,59	78.399.705,47	95,54
140	Kişilerden Alacaklar	663.432,17	149.490,57	-77,47
150	İlk Madde ve Malzeme	2.101.908,40	3.406.323,51	62,06
160	İş Avans ve Kredileri	3.291.779,68	0,00	-100,00
162	Bütçe Dışı Avans ve Krediler	0,00	422.416,74	100,00
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	2.000,00	0,00	-100,00
190	Devreden Katma Değer Vergisi	685.909,35	310.287,74	-54,76
Duran Mali Varlıklar		17.302.467,18	12.868.409,98	-25,63
217	Menkul Varlıklar	450.000,00	0,00	-100,00
220	Gelirlerden Alacaklar	5.129.655,50	0,00	-100,00
232	Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar	0,00	71.909,98	100,00
240	Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler	11.722.811,68	12.796.500,00	9,16
A-Malî varlık toplamı		96.066.456,30	138.267.155,89	43,93
Malî yükümlülüğün türü		TL	TL	%
Kısa Vadeli Mali Yükümlülükler		48.829.984,43	94.501.350,11	93,53
300	Banka Kredileri	3.907.393,51	52.478.011,58	1243,04
303	Kamu İdarelerine Mali Borçlar	4.000.000,00	0,00	-100,00
310	Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar	0,00	175.000,00	100,00
320	Bütçe Emanetleri	26.960.543,94	17.283.194,32	-35,89
330	Alınan Depozito ve Teminatlar	5.848.284,09	3.847.630,05	-34,21
333	Emanetler	1.842.135,96	2.094.051,05	13,68
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.031.120,62	2.269.840,26	11,75
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	453.463,74	521.861,55	15,08
362	Fonlar ve Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilatlar	48.003,21	32.841,25	-31,59
368	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	3.739.039,36	0,00	-100,00
381	Gider Tahakkukları	0,00	15.798.920,05	100,00
Uzun Vadeli Mali Yükümlülükler		279.407.634,67	252.184.675,51	-9,74
400	Banka Kredileri	154.277.445,09	124.826.220,48	-19,09
403	Kamu İdarelerine Mali Borçlar	117.536.686,35	81.126.086,06	-30,98
410	Dış Mali Borçlar	1.927.500,00	300.300,00	-84,42
438	Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar	5.396.003,23	5.396.003,23	0,00
480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	270.000,00	720.000,00	166,67
481	Gider Tahakkukları	0,00	39.816.065,74	100,00
B-Malî yükümlülük toplamı		328.237.619,10	346.686.025,62	5,62
Net Malî Değer (A-B)		-232.171.162,80	-208.418.869,73	-10,23

Tablo 4.18. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren yıl için net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu

	Net Değer	Geçmiş Yıllar Olumlu/Olumsuz Farkı (+/-)	Dönem Olumlu/Olumsuz Farkı (+/-)	Toplam
31 Aralık 2008 tarihindeki bakiye	112.486.092,28	-36.310.154,87	48.393.354,89	124.569.292,30
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	0,00	0,00	0,00	0,00
Yeniden belirtilen bakiye	0,00	12.083.200,02	-32.503.973,30	-20.420.773,28
Varlıkların yeniden değerlemesinden elde edilen olumlu fark	215.977.844,85	0,00	0,00	215.977.844,85
Döneme ait net olumlu fark	215.977.844,85	12.083.200,02	-32.503.973,30	195.557.071,57
31 Aralık 200(8) tarihindeki bakiye	328.463.937,13	12.083.200,02	-32.503.973,30	308.043.163,85
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	90.308.863,00	0,00	0,00	90.308.863,00
Yeniden belirtilen bakiye	0,00	-20.420.773,28	760.939,23	-19.659.834,05
Varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumlu/olumsuz fark	1.297.865.715,41	0,00	0,00	1.297.865.715,41
Döneme ait net olumsuz fark				
Döneme ait net olumlu fark	1.388.174.578,41	-20.420.773,28	760.939,23	1.368.514.744,36
31 Aralık 200(9) tarihindeki bakiye	1.626.329.652,54	-20.420.773,28	760.939,23	1.696.978.681,49

Kamu idaresi, 2009 yılı başlangıcından itibaren muhasebe politikasında değişiklik yapmış ve yeniden değerlendirme modelini kabul etmiştir. İdare, maddi duran varlık bileşenlerini daha doğru bir biçimde ele alması ve güncel değerlere dayalı olması nedeniyle bu politikanın daha güvenilir ve ilgili bilgiler sunduğunu değerlendirmektedir. Politika, 2009'dan daha önceki bir tarihten başlayarak ileriye veya geriye dönük olarak uygulanmasının etkilerinin tahmin edilmesi mümkün olmadığından, 2009 yılı başlangıcından itibaren ileriye dönük olarak uygulanmıştır. Dolayısı ile yeni politikanın önceki tarihler üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

4.2. NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI (DMS2) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Tablo 4.19. Örnek nakit akış tablosu

	2010	2011
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Vergiler		
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri		
Alınan bağış ve yardımlar		
Faiz gelirleri		
Diğer nakit girişleri		
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Personel giderleri		
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri		
Mal ve hizmet alım giderleri		
Faiz giderleri		
Diğer nakit çıkışları		
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri		
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları		
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları		
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları		
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları		
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri		
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları		
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları		
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları		
Nakit ve nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma		
Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar		
Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar		

Örnek Uygulama 1: A Kamu idaresinin 2008 yılına ait kapanış bilançosu verilmiş olup, 2009 yılı dönem içerisinde gerçekleşen işlemlerden elde edilen veriler doğrultusunda 2009 yılına ilişkin nakit akım tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 4.20. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2008 tarihli kapanış bilançosu

AKTİF		PASİF	
102 Banka Hesabı	22,705,071.61	300 Banka Kredileri Hs	52,478,011.58
104 Proje Özel Hesabı	475,300.00	310 CYÖ Dış Mali Brç Hs	175,000.00
105 Döviz Hesabı	642,183.90	320 Bütçe Emanetleri	17,283,194.32
		330 Alınan Dp ve Tmn Hs	3,847,630.05
117 Menkul Varlıklar Hesabı	361,000.00	333 Emanetler Hesabı	2,094,051.05
120 Gelirlerden Alacaklar Hs	18,285,542.66	360 Ö Vergi ve Fonlar Hs	2,269,840.26
126 Verilen Depozito ve Tm Hs	48,423.71	361 Ö SGK Hs	521,861.55
132 Kurumca Veril Brçl Alc Hs	78,399,705.47	362 Fonlar ve DKİ A Yp Th H	32,841.25
140 Kişilerden Alacaklar Hs	149,490.57	381 Gider Tahakkukları Hs	15,605,920.05
150 İlk Madde ve Malzemeler H	3,406,323.51	400 Banka Kredileri Hs	124,826,220.48
162 BD Avans ve Krediler Hs	422,416.74	403 Kamu İdr Mali Brçlr Hs	81,126,086.06
190 Devreden KDV Hesabı	310,287.74	410 Dış Mali Borçlar Hs	300,300.00
232 Kurumca Veril Brçl Alc Hs	71,909.98	438 Kamuya O Ert Tkst Br H	5,396,003.23
241 Mal ve Hzm Ür Krl Ytrl Sr H	12,796,500.00	480 Gelecek Y1 Ait Gelrlr Hs	720,000.00
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	496,906,013.50	481 Gider Tahakkukları Hs	39,816,065.74
251 Yer altı ve Yerüstü Dz Hs	1,236,656,503.74	500 Net Değer Hesabı	1,806,177,278.96
252 Binalar Hesabı	84,925,964.04	570 GY Olumlu FS Hs	37,119,767.04
253 Tesis Makine ve Chz Hs	6,021,690.65	580 GY Olumsuz FS Hs	-147,079,303.74
254 Taşıtlar Hesabı	9,492,162.01	590 Dönem Olumlu FS Hs	760,939.23
255 Demirbaşlar Hesabı	38,272,261.57		
256 Diğer Maddi Dr Vrl Hs	56,418.53		
257 Birikmiş Amortismanlar H (-)	- 37,188,872.19		
258 Yapılmakta Olan Yatır Hs	70,255,409.37		
910 Teminat Mektupları Hs	33,109,656.53	911 Teminat Mk Emn Hs	33,109,656.53
912 Kişilere Ait Mnk Kym Hs	1,510,000.00	913 Kişilere A MK Emn Hs	1,510,000.00
920 Gider Taahhütleri Hs	22,650,074.41	921 Gider Tahtlr Krş Hs	22,650,074.41
TOPLAM	2,100,741,438.05		2,100,741,438.05

Not: Döviz hesabında 431.000 dolar mevcuttur. 1 dolar 1,490.- TL'dir.
Proje özel hesabında 247.553 euro mevcuttur. 1 euro 1,920.- TL'dir.

A Kamu idaresinin 2009 yılına ilişkin işlemleri şu şekilde gerçekleşmiştir:

A – Esas Faaliyetler:

1. A kamu idaresi gün içerisinde 540.172,00.- TL tahakkuklu vergi tahsilâtı, 6.215,00.- TL de tahakkuksuz harç tahsilâtı gerçekleştirmiştir.

100 Kasa Hesabı	540.172,00	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		540.172,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	540.172,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		540.172,00
100 Kasa Hesabı	6.215,00	
600 Gelirler Hesabı		6.215,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	6.215,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		6.215,00

2. Gün içerisinde %8 KDV Hariç 52.836,00.- TL su geliri tahsil etmiştir.

100 Kasa Hesabı	57.062,88	
391 Hesaplanan KDV Hesabı		4.226,88
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		52.836,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	57.062,88	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		57.062,88
391 Hesaplanan KDV Hesabı	4.226,88	
103 VÇGE Hesabı		4.226,88
103 VÇGE Hesabı	4.226,88	
102 Banka Hesabı		4.226,88

3. Merkezi yönetim vergi gelirleri tahsilâtından A Kamu İdaresinin payı olarak 18.500.000,00 TL idarenin banka hesabına gönderilmiş olup, gelen tutardan ne kadar kesinti yapıldığı henüz bilinmemektedir.

102 Banka Hesabı	18.500.000,00	
600 Gelirler Hesabı		18.500.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	18.500.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		18.500.000,00

4. İller Bankasından gelen yazıdan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtından belediye payı olarak 20.000.000,00 TL tahakkuk etmiş olduğu, bu tutardan 1.000.000,00 TL İller Bankası kredi taksiti kesintisi, 500.000,00 TL de faiz kesintisi

yapıldıktan sonra kalan 18.500.000,00 TL'nin belediyenin bankadaki hesabına gönderildiği anlaşılmıştır.

300 Banka Kredileri Hesabı	1.000.000,00	
630 Giderler Hesabı	500.000,00	
600 Gelirler Hesabı		1.500.000,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	500.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		500.000,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	1.500.000,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		1.500.000,00

5. İnşaat çalışmaları sırasında yola zarar veren (İ) İnşaat Şirketinden 3.400,00.- TL asfalt bedeli tahsil edilmiştir.

102 Banka Hesabı	3.400,00	
600 Gelirler Hesabı		3.400,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	3.400,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		3.400,00

6. Yaz döneminde yapmış olduğu sivrisinek ve haşere ilaçlama faaliyetlerinden dolayı yüklenici firmaya diğer yerel yönetim birimleri adına 152.800,00.- TL ödeme yapmıştır.

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alc.Hs	152.800,00	
103 VÇGE Hesabı		152.800,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	152.800,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		152.800,00
103 VÇGE Hesabı	152.800,00	
102 Banka Hesabı		152.800,00

7. İdareye ait hizmet binalarının temizlik hizmetlerini yapan D Şirketine %8 kdv hariç 154.700,00.- TL hizmet bedeli ödemiştir.

630 Giderler Hesabı	167.076,00	
103 VÇGE Hesabı		157.805,00
360 Ödenecek VF Hesabı (kdv tv)		8.250,00
360 Ödenecek VF Hesabı (dm v)		1.021,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	167.076,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		167.076,00
103 VÇGE Hesabı	157.805,00	
102 Banka Hesabı		157.805,00

360 ÖVF Hesabı	9.271,00	
103 VÇGE Hesabı		9.271,00
103 VÇGE Hesabı	9.271,00	
102 Banka Hesabı		9.271,00

8. 15.03.2009 tarihli memur aylık bordrosu bilgileri aşağıdaki gibidir.

Tahakkuk Bilgileri:

Aylık Gösterte+Ek Gösterge+Kıdem+Taban Aylığı	= 9.568,50	
Yan Ödeme	= 330,30	
Özel Hizmet Tazminatı	= 7.331,30	
Ek Ödeme	= 6.598,20	
Aile Yardımı	= 1.029,00	
Asgari Geçim İndirimi	= 728,50	
Emekli Keseneği (%20)	= 2.448,00	
Genel Sağlık Sigortası Primi (%12)	= 1.310,00	
Genel Sağlık Sigortası Primi (%7,5)	= 780,00	
Tahakkuk Toplamı	= 30.123,80	(A)

Kesinti Bilgileri:

Emekli Keseneği %20	= 2.448,00	
Emekli Keseneği %16	= 1.958,40	
Genel Sağlık Sigortası Primi (%12)	= 1.310,00	
Genel Sağlık Sigortası Primi (%7,5)	= 780,00	
Genel Sağlık Sigortası Primi (%5)	= 530,00	
Gelir Vergisi	= 1.078,60	
Damga Vergisi	= 138,50	
İcra Kesintisi (Nafaka)	= 750,00	
Kesintiler Toplamı	= 8.993,50	(B)
Ödenecek Miktar	= 21.130,30	(A-B)

630 Giderler Hesabı	29.395,30	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	728,50	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar H		1.217,10
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik K.H		7.026,40
333 Emanetler Hesabı		750,00
103 VÇGE Hesabı		21.130,30
830 Bütçe Giderleri Hesabı	29.395,30	
835 Gider Yansıtma Hesabı		29.395,30

103 VÇGE Hesabı	21.130,30	
102 Banka Hesabı		21.130,30

9. Yukarıdaki örnekte memur maaşlarından kesilen vergiler, emekli kesenekleri ve icra kesintisi ilgili kurumların banka hesaplarına aktarılmak suretiyle yasal süresi içinde ödenmiştir.

333 Emanetler Hesabı	750,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs	488,60	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes. Hs	7.026,40	
103 Verilen Çek ve Gön.Emr.Hs.		8.265,00
103 VÇGE Hesabı	8.265,00	
102 Banka Hesabı		8.265,00

10. İdare 01.07.2009 tarihinde nominal değeri 50.000,00.- TL olan % 60 faizli kamuya ait tahvillerden geçici yatırım amacıyla 100 adedini toplam 6.500.000,00.-TL'ye peşin olarak satın almıştır. (Tahvillerin faiz dönemi 01 Ocak – 31 Aralık 2010)

218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	6.500.000,00	
103 Verilen Çek ve Gön Emr Hs		6.500.000,0
830 Bütçe Giderleri Hesabı	6.500.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		6.500.000,0
103 VÇGE Hesabı	6.500.000,00	
102 Banka Hesabı		6.500.000,00

11. Ekonomik olmadığı gerekçesiyle idareye ait parke ve kaldırım taşı imalathanesi kapatılmıştır. Ancak önceden alınan hammaddelere ait 38.700,00.- TL ödeme yapılmıştır.

630 Giderler Hesabı	38.700,00	
103 VÇGE Hesabı		38.700,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	38.700,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		38.700,00
103 VÇGE Hesabı	38.700,00	
102 Banka Hesabı		38.700,00

12. Kamu idaresi, mahkeme kararı ile haksız olarak işten çıkardığına hükmedilen işçi K'ya işsiz kaldığı dönem için 4 maaş tutarında 7.160,00.- TL tazminat ödemiştir.

630 Giderler Hesabı	7.160,00	
103 VÇGE Hesabı		7.160,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	7.160,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		7.160,00
103 VÇGE Hesabı	7.160,00	
102 Banka Hesabı		7.160,00

B – Yatırım Faaliyetleri

13. Yapımı devam etmekte olan eğlence parkı için yüklenicisine kdv hariç 750.000,00.- TL hak ediş ödemesi yapmıştır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs	885.000,00	
360 ÖVF Hesabı (dm vr)		4.950,00
360 ÖVF Hesabı (kdv tevkifatı)		22.500,00
103 VÇGE Hesabı		857.550,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	885.000,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		885.000,00
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs	750.000,00	
920 Gider Taahhütleri Hesabı		750.000,00
103 VÇGE Hesabı	857.550,00	
102 Banka Hesabı		857.550,00
360 ÖVF Hesabı	27.450,00	
102 Banka Hesabı		27.450,00
103 VÇGE Hesabı	27.450,00	
102 Banka Hesabı		27.450,00

14. 2008 yılı bütçe gelirlerinden ayrılan İller Bankası ortaklık payı olan 96.000,00 TL İller Bankasının hesabına yatırılmak suretiyle ödenmiştir.

630 Giderler Hs	96.000,00	
103 Verl.Çek ve Gön.Emr.Hs		96.000,00
830 Bütçe Giderleri Hs	96.000,00	
835 Gider Yansıtma Hs		96.000,00
103 VÇGE Hesabı	96.000,00	
102 Banka Hesabı		96.000,00

15. (A) Belediyesi tarafından ihale edilen raylı sisteme tramvay alımı için proje özel hesabından 24.06.2008 tarihinde yükleniciye, teminat mektubu karşılığında, ulusal banka nezdinde 12.000 € (Avro) akreditif kredisi açılmıştır. Kredinin açıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası satış kuru 1 Avro=1,90 TL'dir. (İhale konusu yıllara yaygın bir iş değildir.)

166 Proje Özel Hs.dan V Avans ve Kr. Hs	22.800,00	
106 Döviz Gönderme Emr Hs		22.800,00
106 Döviz Gönderme Emirleri Hs	22.800,00	
104 Proje Özel Hesabı		22.800,00
910 Teminat Mektupları Hesabı	22.800,00	
911 TM Emanetleri Hesabı		22.800,00

16. Yükleniciye proje özel hesabından açılan akreditiften kullanılan 11.500 €, 27.10.2008 tarihinde mahsup edilmiş, geri kalanı ise nakden iade edilmiştir. İade tarihindeki MB döviz satış kuru değişmemiştir.

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	21.850,00	
166 PÖH Vrl A.Akrdtler Hs		21.850,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	21.850,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		21.850,00
104 Proje Özel Hesabı	950,00	
166 PÖH Vrl A.Akrdtler Hs		950,00

17. Su arıtma tesisinin modernizasyonu için (kdv hariç) 23.000.000,00.-TL değerinde iki adet makine satın almıştır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs	27.140.000,00	
391 Hesaplanan KDV Hesabı		4.140.000,00
360 ÖVF Hesabı		172.500,00
103 Verl.Çek ve Gön.Emr.Hs		22.827.500,00
830 Bütçe Giderleri Hs	27.140.000,00	
835 Gider Yansıtma Hs		27.140.000,00
103 VÇGE Hesabı	22.827.500,00	
102 Banka Hesabı		22.827.500,00

360 ÖVF Hesabı	172.500,00	
391 Hesaplanan KDV Hesabı	4.140.000,00	
103 VÇGH Hesabı		4.312.500,00

103 VÇGE Hesabı	4.312.500,00	
102 Banka Hesabı		4.312.500,00

C – Finansman Faaliyetleri

18. Kamu idaresi kendi nam ve hesabına iki yıl vadeli 50.000.000,00.- TL tutarında tahvil ihraç etmiştir.

102 Banka Hesabı	50.000.000,00	
404 Tahviller Hesabı		50.000.000,00

19. Kamu İdaresi 45.000,00 TL kısa vadeli diğer iç mali borçlar kaleminden borçlanmıştır.

102 Banka Hesabı	45.000,00	
309 Kısa Vadeli Dğr İç Mali Brç H		45.000,00

20. Yukarıdaki örnekte yer alan kısa vadeli borcun 15.000,00 TL'si vadesinde ödenmiştir.

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Brç Hs.	15.000,00	
103 VÇGE Hesabı Hs.		15.000,00
103 VÇGE Hesabı	15.000,00	
102 Banka Hesabı		15.000,00

21. Kamu İdaresi cari işlemlerdeki nakit sıkıntısı nedeniyle İller Bankasından 10 ay vadeli 780.000,00 TL kredi almıştır.

102 Banka Hesabı	780.000,00	
300 Banka Kredileri Hesabı		780.000,00

22. Yukarıda alınan kredinin ilk taksiti 1.755,00 TL faizi ile ödenmiştir.

300 Banka Kredileri Hesabı	78.000,00	
630 Giderler Hesabı	1.755,00	
103 VÇGE Hesabı		79.755,00
830 Bütçe Giderleri Hesabı	1.755,00	
835 Gider Yansıtma Hesabı		1.755,00
103 VÇGE Hesabı	79.755,00	
102 Banka Hesabı		79.755,00

23. Kamu idaresinin (V) Bankasındaki repo hesabına net 34.700,00.- TL faiz tahakkuk etmiştir.

102 Banka Hesabı	34.700,00	
600 Gelirler Hesabı		34.700,00
805 Gelir Yansıtma Hesabı	34.700,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		34.700,00

24. Duran varlıklar için toplam 13.860.565,00.- TL amortisman ayrılmıştır.

630 Giderler Hesabı	13.860.565,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		13.860.565,00

25. Faaliyet Hesapları kapatılmıştır.

600 Gelirler Hesabı	20.044.315,00	
690 Faaliyet Sonuçları Hs		20.044.315,00
690 Faaliyet Sonuçları Hs	14.700.651,30	
630 Giderler Hesabı		14.700.651,30

26. Faaliyet sonucu dönem faaliyet sonucuna aktarılmıştır.

690 Faaliyet Sonuçları Hs	5.343.663,70	
590 Dönem Olumlu FS Hs		5.343.663,70

27. Bütçe hesapları kapatılmıştır.

800 Bütçe Gelirleri Hesabı	20.641.549,88	
835 Gider Yansıtma Hesabı	35.501.036,30	
895 Bütçe Uygulama Sonuçları H		56.142.586,18
895 Bütçe Uygulama Sonuçları H	56.142.586,18	
805 Gelir Yansıtma Hesabı		20.641.549,88
830 Bütçe Giderleri Hesabı		35.501.036,30

28. Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabındaki tutar beş yıllık bekleme süresini doldurduğundan net değere atılmıştır.

570 Geçmiş Yıllar Olumlu FS Hs	37.119.767,04.	
500 Net Değer Hesabı		37.119.767,04.

Tablo 4.21. A Kamu idaresinin 31 Aralık 2009 tarihli kapanış bilançosu

AKTİF		PASİF	
100 Kasa Hesabı	603.449,88	300 Banka Kredileri Hs	52.180.011,58
102 Banka Hesabı	56.953.058,43	309 Kısa Vd. Diğer Mali Borçlar	30.000,00
104 Proje Özel Hesabı	453.450,00	310 CYÖ Dış Mali Brç Hs	175.000,00
105 Döviz Hesabı	642.183,90	320 Bütçe Emanetleri	17.283.194,32
		330 Alınan Dp ve Tmn Hs	3.847.630,05
117 Menkul Varlıklar	361.000,00	333 Emanetler Hesabı	2.094.051,05
120 Gelirlerden Takipli Alacaklar	17.692.534,66	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.269.840,26
126 Verilen Depozito Teminatlar	48.423,71	361 Ödenecek Sosyal Güv Kesintileri	521.861,55
132 Kurumca Veril Brçl Alacaklar	78.552.505,47	362 Fonlar ve DKİ Ait Yp Th	32.841,25
140 Kişilerden Alacaklar	149.490,57	381 Gider Tahakkukları Hs	15.605.920,05
150 İlk Madde ve Malzeme	3.406.323,51		
162 BD Avans ve Krediler	422.416,74	400 Banka Kredileri Hs	124.826.220,48
190 Devreden KDV	310.287,74	403 Kamu İdr Mali Brçlr	81.126.086,06
218 Diğer Men Kıy ve Vrl Hs	6.500.000,00	404 Tahviller Hesabı	50.000.000,00
232 Kurumca Veril Brçl Alacaklar	71.909,98	410 Dış Mali Borçlar Hs	300.300,00
241 Mal ve Hz Ür Krl Ytrl	12.796.500,00	438 Kamuya Olan Ert Taksitler	5.396.003,23
250 Arazi ve Arsalar	496.906.013,50	480 Gelecek Yl Ait Gelrlr	720.000,00
251 Yer altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	1,236,656,503,74	481 Gider Tahakkukları Hs	39.816.065,74
252 Binalar Hesabı	84,925,964,04	500 Net Değer Hesabı	1.843.297.046,00
253 Tesis Makine ve Cihazlar	33,183,540,65	580 GY Olumsuz FS Hs	-147,079,303,74
254 Taşıtlar Hesabı	9,492,162,01	590 Dönem Olumlu FS Hs	6.104.602,93
255 Demirbaşlar Hesabı	38,272,261,57		
256 Diğer Maddi Dr Vrl Hs	56,418,53		
257 Birikmiş Amortismlar	- 51,049,437,19		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	71.140.409,37		
910 Teminat Mektupları Hs	33.132.456,53	911 Teminat Mk Emn Hs	33.132.456,53
912 Kişilere Ait Mnk Kym	1.510.000,00	913 Kişilere Ait Mk Emn Hs	1.510.000,00
920 Gider Taahhütleri	21.900.074,41	921 Gider Tahtlr Krş Hs	21.900.074,41
TOPLAM	2.155.089.901,75		2.155.089.901,75

Tablo 4.22 Nakit akış tablosu

NAKİT AKIŞ TABLOSU	2009	2008
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>	19.141.549,88	217.449.090,61
Vergiler	546.387,00	7.975.753,72
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri	57.062,88	50.241.720,11
Alınan bağış ve yardımlar	0,00	2.947.501,62
Faiz gelirleri	34.700,00	217.561,09
Diğer nakit girişleri	18.503.400,00	156.066.554,07
<i>Nakit Çıkışları</i>	6.901.113,18	223.926.978,69
Personel giderleri	22.368,90	107.215.253,21
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri	7.026,40	1.180.060,65
Mal ve hizmet alım giderleri	212.936,00	101.000.163,34
Faiz giderleri	1.755,00	14.416.170,40
Diğer nakit çıkışları	6.657.026,88	115.331,09
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları	12.240.436,70	-6.477.888,08
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>	0,00	4.985.300,50
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri	0,00	4.985.300,50
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri	0,00	0,00
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	0,00	0,00
<i>Nakit Çıkışları</i>	28.142.850,00	177.775.872,19
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları	28.046.850,00	87.188.872,19
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları	96.000,00	
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	0,00	90.587.000,00
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	-28.142.850,00	-172.790.571,69
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>	50.825.000,00	205.952.306,54
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	50.825.000,00	124.826.220,48
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	0,00	81.126.086,06
<i>Nakit Çıkışları</i>	93.000,00	17.283.194,32
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları	93.000,00	0,00
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları	0,00	0,00
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	0,00	17.283.194,32
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	50.732.000,00	188.669.112,22
Nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma	34.829.586,70	9.400.652,45
Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	23.822.555,51	14.421.903,06
Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	58.652.142,21	23.822.555,51

Kullanıcıya Yönelik Açıklamalar:

A – Esas Faaliyetlere İlişkin Açıklamalar:

Vergiler: 1 no'lu yevmiye tahsil edilen vergi ve harçlardan oluşmaktadır.

Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri: 2 no'lu yevmiye deki su tahsilâtından oluşmaktadır.

Faiz Gelirleri: 23 no'lu yevmiye deki faiz gelirlerinden oluşmaktadır.

Diğer Nakit Girişleri: 3 no'lu yevmiye deki merkezi yönetim vergi gelirlerinden alınan paylar ile 5 no'lu yevmiye deki asfalt katılım payı tahsilâtından oluşmaktadır.

Personel Giderleri: 8 no'lu yevmiye deki (sosyal güvenlik prim kesintileri hariç) personel aylığı ödemesinden oluşmaktadır.

Sağlık ve Sosyal Güvenlik Giderleri: 8 no'lu yevmiye deki personel aylığı ödemelerinden kaynaklanan sosyal güvenlik primi ödemelerinden oluşmaktadır.

Mal ve Hizmet Alım Giderleri: 7 no'lu yevmiye deki temizlik hizmet alım giderleri, 11 no'lu yevmiye deki kapatılan imalathane ile ilgili geçmiş dönem giderleri ve 12 no'lu yevmiye deki mahkeme kararı ile ödenen personel tazminatından oluşmaktadır.

Faiz Giderleri: 22 no'lu yevmiye de yer alan İller Bankasından kullanılan kredi faizi ödemelerinden oluşmaktadır.

Diğer Nakit Çıkışları: 2 no'lu yevmiye deki KDV ödemesi ile 6 no'lu yevmiye deki diğer idare adına ödenen ilaçlama giderleri ve 11 no'lu yevmiye deki geçici yatırım amacıyla satın alınan tahvil giderlerinden oluşmaktadır.

B – Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Açıklamalar

Tesis ve Ekipman Alımına Yönelik Nakit Çıkışları: 13 no'lu yevmiye deki eğlence parkı inşasına yapılan hak ediş ödemesi, 16 no'lu yevmiye deki raylı sisteme tramvay alımı ve 17 no'lu yevmiye deki su arıtma tesisinin modernizasyonu için yapılan yatırım harcamasından oluşmaktadır.

Menkul Kıymet Alımına Yönelik Nakit Çıkışları: 14 no'lu yevmiye deki İller Bankası ortaklık payı ödemesinden oluşmaktadır.

C – Finansman Faaliyetlerine İlişkin Açıklamalar

Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri: 18, 19 ve 21 no'lu yevmiyelerdeki borçlanma ile temin edilen tutarlardan oluşmaktadır.

Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları: 20 ve 22 no'lu yevmi yerlerdeki kredi taksiti ödemelerinden oluşmaktadır.

Dönem başı nakit ve nakit benzeri varlıklar: 102, 104 ve 105 hesaplarının toplamından oluşmaktadır.

Örnek Uygulama 2: Son derece basit düzeyde bir bilanço ve dönem içi işlemlerle yapılan nakit akış tablosu hazırlanması örneği verilmeye çalışılmıştır. Kapanış ve açılış bilançosu ile dönem içi işlemler aşağıda verilmiştir⁵⁰.

Tablo 4.23. 31 Aralık 2007 tarihli kapanış bilançosu

AKTİF		PASİF	
Kasa	100 YTL	Borç	150 YTL
Masa	200 YTL	Sermaye	150 YTL

Dönem içi işlemler

200 YTL ye alınan masa 300YTL'ye satılmıştır.

Kasa	300 YTL
Masa	200 YTL
Gelir	100 YTL

200 YTL'lik personel gideri ödenmiş ve bunun 100 YTL'si kasadan ödenmekle birlikte 100 YTL si içinde borçlanılmıştır.

Gider	200 YTL
Kasa	100 YTL
Borç	100 YTL

Dönem sonu işlemler

Gelir	Gider	Sermaye
100YTL	200YTL	100YTL

⁵⁰ https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/anasayfa?_adf.ctrl-state=agts7d7xo_4

Tablo 4.24. 01 Ocak 2008 tarihli açılış bilançosu

AKTİF		PASİF	
Kasa	300 YTL	Borç	250 YTL
Masa	0 YTL	Sermaye	50 YTL
	300 YTL		300 YTL

Tablo 4.25. Nakit akış tablosu brüt yöntem

1. Dönem başı nakit		100 YTL
2. Dönem içi nakit girişleri		300 YTL
Esas faaliyetlerden	0	
Yatırım faaliyetinden	200	
Finansman faaliyetinden	100	
3. Dönem içi nakit çıkışları		(100) YTL
Esas faaliyetlerden	100	
Yatırım faaliyetinden	0	
Finansman faaliyetinden	0	
4. Dönem sonu nakit mevcudu		300 YTL

Tablo 4.26. Nakit akış tablosu net yöntem

1. Net değer (Olumlu/Olumsuz fark)	(100) YTL
2. Yatırım faaliyetlerinden net nakit girişi	200 YTL
3. Finansman faaliyetlerinden net nakit girişi	100 YTL
4. Dönem net nakit akışı	200 YTL(-100+200+100)
5. Dönem başı nakit mevcudu	100 YTL
6. Dönem sonu nakit mevcudu	300 YTL (200+100)

Tablo 4.27. Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışlarının net olumlu/olumsuz fark ile mutabakatının sağlanması

	2008	2007
Olumlu/olumsuz fark	50	150
Nakit dışı hareketler	0	0
Değer düşüklüğü	0	0
Amortisman	0	0
Şüpheli alacakların karşılıklarındaki artış	0	0
Esas faaliyete ilişkin borçlarda artış	250	0
Borçlanma artışı (faiz, kur farkı vb.)	0	0
Çalışan maliyetlerine ilişkin karşılıklardaki artış	0	0
Maddi duran varlıkların satışından doğan kayıp/kazançlar	(100)	(0)
Yatırımların satışından doğan kayıp/kazançlar	(0)	(0)
Diğer dönen varlıklardaki artış	(0)	(0)
Yeniden değerlendirilmeden dolayı yatırımlardaki artış	(0)	(0)
Esas faaliyete ilişkin alacaklardaki artış	(0)	(0)
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları	200	300
Dönem esas faaliyetten kaynaklanan net nakit akışı (300-200)	100	

Örnek Uygulama 3: Ticari işletmelerdeki gibi biraz daha karmaşık örnekleri olan bir bilanço ve dönem içi işlemlerle yapılan nakit akış tablosu

hazırlanması örneği verilmeye çalışılmıştır. Kapanış ve açılış bilançosu ile dönem içi işlemler aşağıda verilmiştir.

Tablo 4.28. İşletmeye ait bilanço örneği

AKTİF (YTL)	31.12.2005	31.12.2004
Nakit ve Benzeri Varlıklar	2.484	1.440
Menkul Kıymetler	900	300
Ticari Alacaklar	1.200	1.350
Stoklar	2.160	1.830
Gelecek Aylara Ait Giderler	150	300
Diğer Dönen Varlıklar	240	180
Dönen Varlıklar Toplamı	7.134	5.400
Diğer Alacaklar	0	300
Mali Duran Varlıklar	1.740	900
Maddi Duran Varlıklar	4.380	2.400
Maddi Olmayan Duran Var.	300	450
Diğer Duran Varlıklar	240	150
Duran Varlıklar Toplamı	6.660	4.200
AKTİF TOPLAMI	13.794	9.600
PASİF		
Kısa Vadeli Krediler	480	120
Ticari Borçlar	1.440	1.350
Ödenecek Vergi ve Diğ. Yük.	120	150
Borç ve Gider Karşılıkları	1.228,50	1.050
Gider Tahakkukları	189	420
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	480	30
Kısa Vadeli Yabancı K.Top.	3.937,50	3.120
Uzun Vadeli Krediler	1.410	1.116
Kıdem Tazminatı Yük.	750	600
Uzun Vadeli Yab.Kaynak T.	2.160	1.716
Yabancı Kaynaklar Top.	6.097,50	4.386
Sermaye	3.984	2.400
Sermaye Yedekleri	1.020	900
Kar Yedekleri	1.071	504
Dönem Net Karı	1.621,50	960
Öz Kaynak Toplamı	7.696,50	4.764
PASİF TOPLAMI	13.794	9.600

Tablo 4.29. İşletmeye ait gelir tablosu

NET SATIŞLAR	41.700
SATIŞLARIN MALİYETİ	(32.580)
BRÜT SATIŞ KARI	9.120
FAALİYET GİDERLERİ	(6.210)
FAALİYET KARI	2.910
DIĞ. FAAL. OLAĞAN GEL. VE KARLAR	855
DIĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARAR.	(330)
FİNANSMAN GİDERLERİ	(435)
OLAĞAN KAR	3.000
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	510
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR.	(60)
DÖNEM KARI	3.450
VERGİ VE DİĞER Y.YÜK.	(1.828,50)
DÖNEM NET KARI	1.621,50

Tablo 4.30. Nakit akış tablosunun düzenlenmesi

İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		
A-OLAĞAN FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ		
1-Satışlardan Elde Edilen Nakit		
Net Satışlar		41.700
Ticari Alacaklardaki Azalışlar (+)		150
Toplam		41.850
2-Diğer Faaliyetlerden Sağlanan Nakit		
Diğer faaliyetlerden sağlanan olağan gelir ve karlar (855)		855
Toplam		42.705
B-OLAĞAN FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI		
1- Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları		
Satışların Maliyeti	32.580	
Stoklardaki Artış		330
Ticari Borçlarda (alımlardan) artış	(90)	
Amortisman ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderler		(0)
Toplam		(32.820)
2-Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları		
Faaliyet Giderleri		6.210
Amortisman ve nakit çıkışı gerektirmeyen gid.		(300)
Gel. Ay. Ait Gid. Azalışı	150	
Kıd. Taz. Karşılığı	150	
TOPLAM		(5.910)
3-Diğer Faaliyetlere İlişkin Nakit Çıkışları		
Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar	330	
TOPLAM		(330)
4-Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı		
Şirketin 2005 yılı finansman gideri		(435)
C-OLAĞANDIŞI FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT AKIŞI		
1-Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit		
Olağandışı Gelir ve Karlar	510	
TOPLAM		510
2-Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı		
Nakit çıkışı gerektiren olağandışı gider ve zararlar		(60)
D-FAALİYETLERLE İLGİLİ DİĞER DÖNEN VARLIK VE KISA VADELİ YABANCI KAYNAK HESAPLARINDAKİ DEĞİŞİKLİK		
Yabancı Kaynak hesaplarındaki değişiklik		(471)
Menkul Kıymet Alışları		(600)
Diğer Dönen Varlık Artışları		(60)
Gider Tahakkuklarına Ödeme		(231)
Öd. Vergi ve Diğ. Yük.		(30)
Diğer Kısa Vadeli Yab. Kay. Artışı		450
E-ÖDENEN VERGİ		(1.050)
2004 Yılına ilişkin vergi borcu 1.050 YTL olup, 2005 yılında ödenmiştir.		

I- YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**A-YATIRIM FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT 300**

1-Maddi Duran Varlık Satışları 0

2-Diğer Duran Varlık (Alacak) Azalışları 300

B-YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT ÇIKIŞLARI (2.910)

1-Mali duran Varlık Alışları (840)

2-Maddi Duran Varlık Alışları (1.980)

3-Diğer Duran Varlık Artışları (90)

II- FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**A-FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT**

1-Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Artışları (alımlarla ilgili olmayan) 360

Alınan Krediler (120-480= 360)

2- Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Artışları (alımlarla ilgili olmayan) 294

Menkul Kıymet İhracı (1.116-1.410=294)

B-FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI

Ödenen Temettüler (0)

4.3. BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI (DMS5) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek Uygulama:

1- A işletmesi 01.01.2008 tarihinde aşağıdaki değerler ile faaliyetine başlamıştır.

Kasa	100
Demirbaş	200
Borç	150
Sermaye (Net Değer)	150

2- Dönem içinde aşağıdaki işlemler gerçekleşmiştir.

a) 50 YTL borç alınmıştır.

b) Alınan borç para bankaya vadeli mevduata yatırılmıştır.

c) Banka 31.12.2008 de bu mevduat için 10 YTL faiz tahakkuk ettirmiştir.

d) Alınan borç için 20 YTL faiz tahakkuk etmiştir.

e) Alınan borç para ile bina alınmıştır ve borçlanma giderinin aktifleştirilmesine karar verilmiştir.

3- Aktifleştirme ile beraber dönem içi yapılacak kayıtlar ve dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibidir:

KASA		50	
	BORÇ		50
BANKA		50	
	KASA		50
BANKA		10	
	NET DEĞER		10
NET DEĞER		20	
	BORÇ		20
BİNA		50	
	BANKA		50
BİNA		10	
	NET DEĞER (20 Faiz gdr – 10 Faiz glr =10)		10

31.12.2008

Kasa 100 Banka 10 Demirbaş 200 Bina 60 Toplam 370	Borç 220 Sermaye 150 Toplam 370
--	--

4- Aktifleştirmenin yapılmaması durumunda dönem içi yapılacak kayıtlar ve dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

KASA			
BORÇ	50	50	50
BANKA	50	50	50
KASA	50	50	50
BANKA	10	10	10
NET DEĞER	10	10	10
NET DEĞER	20	20	20
BORÇ	20	20	20
BİNA	50	50	50
BANKA	50	50	50

31.12.2008

Kasa 100 Banka 10 Demirbaş 200 Bina 50 Toplam 360	Borç 220 Sermaye 140 Toplam 360
--	--

5- Aktifleştirmenin yapılması ancak faiz gelirin faiz giderinden mahsup edilmemesi durumunda;

KASA BORÇ	50	50
BANKA KASA	50	50
BANKA NET DEĞER	10	10
NET DEĞER BORÇ	20	20
BİNA BANKA	50	50
BİNA NET DEĞER (20 Faiz gdr)	20	20

31.12.2008

Kasa	100	Borç	220
Banka	10	Sermaye	160
Demirbaş	200		
Bina	70		
Toplam	380	Toplam	380

4.4. KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR STANDARDI (DMS 6) İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek Uygulama: A Büyükşehir Belediyesi ile bağlı kuruluşu olan Sular İdaresi Genel Müdürlüğü'nün 2009 yılına ait bilanço ve faaliyet sonuçları tablolarındaki verileri ve aşağıda sıralanan varsayımları dikkate alarak, ilgili kurumların konsolide bilanço ile konsolide faaliyet sonuçları tablolarını oluşturalım.

Varsayımlar:

1- A Büyükşehir Belediyesinin; Sular İdaresinin Hazine nezdinde ki borçlarını üstlenmiş olmasından dolayı 14.100.000,00.- TL alacağı vardır.

2- A Büyükşehir Belediyesinin, Sular İdaresinden iş araçlarının kiralanmasından kaynaklanan 8.000.000,00.- TL alacağı bulunmaktadır.

3- A Büyükşehir Belediyesinin aynı hizmet binasını kullandıkları Sular İdaresinden 6.800.000,00.- TL elektrik tüketim bedeli alacağı bulunmaktadır.

4- A Büyükşehir Belediyesi kendi şantiyelerinin alt yapısında kullanmak üzere Sular İdaresinden maliyet bedeli ile 540.000,00.- TL değerinde kanal borusu satın almıştır. Kanal borularının tamamı kullanılmıştır.

5- Sular İdaresinin A Büyükşehir Belediyesinden 16.500.000,00.- TL su kullanım bedeli alacağı bulunmaktadır.

6- A Büyükşehir Belediyesi dönem içinde iki adet iş makinesini Sular İdaresi Genel Müdürlüğü'ne 14.000.000,00.-TL'ye satmıştır.

Tablo 4.31. A Büyükşehir Belediyesi bilançosu

	A	SULAR İDR	BİRLEŞTİRİLMİŞ	ELİMİNASYON		KONSOLİDE
	BÜYÜKŞEHİR	GENEL MÜD		BİRLEŞTİRİLMİŞ	BORÇ	
	BELEDİYESİ	GENEL MÜD	BİRLEŞTİRİLMİŞ	BORÇ	ALAC	BİRLEŞTİRİLMİŞ
	2009 BİLANÇO	2009 BİLANÇO	BİLANÇO	BORÇ	ALAC	BİLANÇO 2009
VARLIKLAR						
Dönen varlıklar						
Nakit ve nakit benzeri varlıklar	24.015.555,51	36.508.811,01	60.524.366,52			60.524.366,52
Banka	22.705.071,61	33.965.466,18	56.670.537,79			56.670.537,79
Verilen Çekler	0,00	-207.458,17	-207.458,17			-207.458,17
Proje Özel Hes	475.300,00	0,00	475.300,00			475.300,00
Döviz Hesabı	642.183,90	0,00	642.183,90			642.183,90
Banka Kr Kartlı Alc	193.000,00	2.750.803,00	2.943.803,00			2.943.803,00
Menkul Kıymet ve Varl	361.000,00	0,00	361.000,00			361.000,00
Menkul Varlıklar	361.000,00	0,00	361.000,00			361.000,00
Alacaklar	18.333.966,37	79.138.075,97	97.472.042,34			97.472.042,34
Gelirlerden Takipli Alc	18.285.542,66	78.756.138,54	97.041.681,20			97.041.681,20
Verilen Dep.Tem	48.423,71	381.937,43	430.361,14			430.361,14
Kurum Alacakları	78.399.705,47	26.361.796,09	104.761.501,56			59.361.501,56
Kurumca Verilen Borçlardan Alac	78.399.705,47	26.361.796,09	104.761.501,56		45.400.000,00	59.361.501,56
Diğer Alacaklar	149.490,57	60.515,95	210.006,52			210.006,52
Kişilerden Alac	149.490,57	60.515,95	210.006,52			210.006,52
Stoklar	3.406.323,51	6.473.527,28	9.879.850,79			9.879.850,79
İlk Madde ve Mal	3.406.323,51	6.473.527,28	9.879.850,79			9.879.850,79
Ön ödemeler	422.416,74	323.159,51	745.576,25			745.576,25
İş Avans ve Kred	0,00	12.675,08	12.675,08			12.675,08
Bütçe Dışı Avans Krd	422.416,74	310.484,43	732.901,17			732.901,17
Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00	4.521,31	4.521,31			4.521,31

Tablo 4.31. (devam)

Gelecek Ay Ait Gd	0,00	4.521,31	4.521,31			4.521,31
Diğer Dönen Varlıklar	310.287,74	20.356.456,94	20.666.744,68			20.666.744,68
Devreden KDV	310.287,74	20.356.456,94	20.666.744,68			20.666.744,68
Dönen Varlıklar Toplamı	125.398.745,91	169.226.864,06	294.625.609,97			249.225.609,97
Kurum Alacakları	71.909,98	0,00	71.909,98			71.909,98
Kurumca Verilen Borçlardan Alac	71.909,98	0,00	71.909,98			71.909,98
Mali duran varlıklar	12.796.500,00	4.603.507,10	17.400.007,10			17.400.007,10
Mal ve Hizmet Ürt. Kuruluşlara Yat Ser	12.796.500,00	4.603.507,10	17.400.007,10			17.400.007,10
Maddi duran varlıklar	1.905.397.551,22	541.230.052,50	2.446.627.603,72			2.446.627.603,72
Arazi ve Arsalar	496.906.013,50	1.022.827,60	497.928.841,10			497.928.841,10
Yeraltı ve Yer Düz	1.236.656.503,74	661.089.869,00	1.897.746.372,74			1.897.746.372,74
Binalar	84.925.964,04	3.993.905,04	88.919.869,08			88.919.869,08
Tesis, Mak. Cihaz	6.021.690,65	2.733.776,89	8.755.467,54			8.755.467,54
Taşıtlar	9.492.162,01	3.531.138,60	13.023.300,61			13.023.300,61
Demirbaşlar	38.272.261,57	1.487.263,20	39.759.524,77			39.759.524,77
Diğer Maddi Dur V	56.418,53	0,00	56.418,53			56.418,53
Birikmiş Amortis	-37.188.872,19	-224.309.385,26	-261.498.257,45			-261.498.257,45
Yapıl Olan Yatırımlar	70.255.409,37	91.680.657,43	161.936.066,80			161.936.066,80
Maddi olmayan duran varlıklar	0,00	78.430,73	78.430,73			78.430,73
Haklar	0,00	96.006,77	96.006,77			96.006,77
Özel Maliyetler	0,00	28.280,24	28.280,24			28.280,24
Birikmiş Amortis	0,00	-45.856,28	-45.856,28			-45.856,28
Duran Varlıklar Toplamı	1.918.265.961,20	545.911.990,33	2.464.177.951,53			2.464.177.951,53
AKTİFLER TOPLAMI	2.043.664.707,11	715.138.854,39	2.758.803.561,50			2.713.403.561,50
Kısa Vadeli İç Mali Borçlar	68.978.011,58	30.337.169,99	99.315.181,57			53.915.181,57
Banka Kredileri	52.478.011,58	0,00	52.478.011,58			52.478.011,58
Kamu İdr Mali Borçlar	16.500.000,00	30.337.169,99	46.837.169,99	45.400.000,00		1.437.169,99
Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar	175.000,00	0,00	175.000,00			175.000,00
Cari Yılda Ödeneç Dış Mali Borçlar	175.000,00	0,00	175.000,00			175.000,00
Faaliyet Borçları	17.283.194,32	165.556.906,61	182.840.100,93			182.840.100,93
Bütçe Emanetleri	17.283.194,32	165.556.906,61	182.840.100,93			182.840.100,93
Emanet Yabancı Kaynakları	5.941.681,10	901.460,06	6.843.141,16			6.843.141,16
Alınan Dep Tem	3.847.630,05	415.195,35	4.262.825,40			4.262.825,40
Emanetler	2.094.051,05	486.264,71	2.580.315,76			2.580.315,76
Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2.824.543,06	3.089.539,88	5.914.082,94			5.914.082,94
Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.269.840,26	647.803,52	2.917.643,78			2.917.643,78
Ödenecek Sos Güv	521.861,55	301.756,97	823.618,52			823.618,52
Fonlar ve Diğer Kamu İdar Adına Yap. Tahs	32.841,25	1.749.144,98	1.781.986,23			1.781.986,23

Tablo 4.31. (devam)

Kamu İdare Payları	0,00	120.596,06	120.596,06			120.596,06
Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksit Vergi ve Diğer Yüküm.	0,00	270.238,35	270.238,35			270.238,35
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	15.798.920,05	0,00	15.798.920,05			15.798.920,05
Gider Tahakkukları	15.798.920,05	0,00	15.798.920,05			15.798.920,05
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	10.320,00	10.320,00			10.320,00
Sayım Fazlaları	0,00	10.320,00	10.320,00			10.320,00
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	111.001.350,11	199.895.396,54	310.896.746,65			265.496.746,65
Uzun Vadeli İç Mali Borçlar	205.952.306,54	244.274.567,88	450.226.874,42			450.226.874,42
Banka Kredileri	124.826.220,48	88.237.255,56	213.063.476,04			213.063.476,04
Kamu İd Mali Borçlar	81.126.086,06	156.037.312,32	237.163.398,38			237.163.398,38
Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar	300.300,00	143.528.612,74	143.828.912,74			143.828.912,74
Dış Mali Borçlar	300.300,00	143.528.612,74	143.828.912,74			143.828.912,74
Diğer Borçlar	5.396.003,23	8.022.862,79	13.418.866,02			13.418.866,02
Alınan Dep Tem	0,00	8.022.862,79	8.022.862,79			8.022.862,79
Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksit	5.396.003,23	0,00	5.396.003,23			5.396.003,23
Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	40.536.065,74	0,00	40.536.065,74			40.536.065,74
Gelecek Yıl Ait Gl	720.000,00	0,00	720.000,00			720.000,00
Gider Tahakkukları	39.816.065,74	0,00	39.816.065,74			39.816.065,74
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	252.184.675,51	395.826.043,41	648.010.718,92			648.010.718,92
Toplam yükümlülükler	363.186.025,62	595.721.439,95	958.907.465,57			913.507.465,57
Net değer	1.699.368.415,96	107.906.560,33	1.807.274.976,29			1.807.274.976,29
Net Değer / Sermaye	1.699.368.415,96	107.906.560,33	1.807.274.976,29			1.807.274.976,29
Yeniden Değerleme Farkları	90.308.863,00	0,00	90.308.863,00			90.308.863,00
Yeniden Değer. Farkl	90.308.863,00	0,00	90.308.863,00			90.308.863,00
Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları	37.119.767,04	17.789.941,74	54.909.708,78			54.909.708,78
Geçmiş Yıllar Olumlu Fal Son	37.119.767,04	17.789.941,74	54.909.708,78			54.909.708,78
Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları	-147.079.303,74	-25.163.484,92	-172.242.788,66			-172.242.788,66
Geçmiş Yıllar Olumsuz Fal. Son (-)	-147.079.303,74	-25.163.484,92	-172.242.788,66			-172.242.788,66
Dönem Faaliyet Sonuçları	760.939,23	18.884.397,29	19.645.336,52			19.645.336,52
Dönem Olumlu Faaliyet Sonuç.	760.939,23	18.884.397,29	19.645.336,52			19.645.336,52
Özkaynak	1.680.478.681,49	119.417.414,44	1.799.896.095,93			1.799.896.095,93
PASİFLER TOPLAMI	2.043.664.707,11	715.138.854,39	2.758.803.561,50			2.713.403.561,50

Tablo 4.32. A Büyükşehir Belediyesinin faaliyet sonuçları tablosu

FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU	A BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ 2009	SULAR İDARESİ GENEL MÜD 2009	BİRLEŞTİRİLMİŞ FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU	ELİMİNASYON		ELİMİNE EDİLMİŞ KONSOLİDASYON
				BORÇ	ALACAK	
Faaliyet gelirleri						
Vergiler	7.975.753,72	0,00	7.975.753,72			7.975.753,72
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelir.	50.241.720,11	100.143.339,03	150.385.059,1		39.040.000	111.345.059,1
(G) Büyükşehir Belediyesine Satışlar	0,00	17.040.000,00				
Su Kanalizasyon Gn Md'ne Satışlar	22.000.000,00	0,00				
Diğer Satışlar	28.241.720,11	83.103.339,03				
Yardım ve bağış	2.947.501,62	1.850,92	2.949.352,54			2.949.352,54
Diğer gelirler	156.066.554,07	45.701.943,26	201.768.497,3			201.768.497,3
Diğer kamu idare.sağ. gelir	217.561,09	0,00	217.561,09			217.561,09
Toplam faaliyet gelirleri	217.449.090,61	145.847.133,21	363.296.223,8			324.256.223,8
Faaliyet giderleri						
Personel Giderleri	23.901.565,38	17.277.660,47	41.179.225,85			41.179.225,85
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Prim Giderleri	4.269.809,63	2.529.014,68	6.798.824,31			6.798.824,31
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	167.819.913,73	64.593.993,27	232.413.907,00	39.040.000		193.373.907,00
(G) Büyükşehir Belediyesinden Alımlar	0,00	22.000.000,00				0,00
Su Kanalizasyon Gn Md'nden Alımlar	17.040.000,00	0,00				0,00
Diğer Alımlar	150.779.913,73	42.593.993,27				0,00
Faiz Giderleri	14.416.170,40	3.871.154,11	18.287.324,51			18.287.324,51
Cari Transferler	6.165.361,15	0,00	6.165.361,15			6.165.361,15
Değer ve Miktar Değişimleri	115.331,09	0,00	115.331,09			115.331,09
Gelirlerden Red ve İadeler	0,00	2.057.371,04	2.057.371,04			2.057.371,04
Amortisman Giderleri	0,00	34.996.487,99	34.996.487,99			34.996.487,99
Diğer Giderler	0,00	1.637.054,36	1.637.054,36			1.637.054,36
Toplam faaliyet giderleri	216.688.151,38	126.962.735,92	343.650.887,30			
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	760.939,23	18.884.397,29	19.645.336,52			19.645.336,52

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet muhasebesi, kamu kaynaklarının nerelerde kullanıldığının hesabını tutmaya yardımcı olan ve kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bu fonları rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine imkan sağlayan önemli bir araçtır. Gelişmiş bir muhasebe sistemi, kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı mali verileri doğru ve güvenilir bir şekilde kaydetmeli ve bunları analiz ederek mali politikaların mevcut ve gelecekteki dönemlerdeki etkileri hakkında ihtiyacı olan kişilere güvenilir bilgi verebilmelidir. Kısaca muhasebe raporlama ve yorumlama işlevlerini yerine getirebilmelidir.

Ülkemizde 31.12.2003 tarihine kadar nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmıştır. Bu sistemde hesap planı raporlamaya uygun değildir ve bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini ilgilendiren tablolar üretilmemektedir. Bu yüzden de muhasebe en önemli işlevlerinden olan raporlama ve yorumlama işlevlerini yerine getirememektedir.

Diğer bir yandan bu sistem uygulanmakla birlikte devlet kapsamına dahil birimlerde birbirinden farklı uygulamalara rastlandığı da görülmektedir. Bu da birbirinden kopuk ve konsolidasyona imkan vermeyen muhasebe uygulamalarının oluşmasına neden olmuştur.

Bu nedenlerden dolayı da devlet muhasebesinde birliğin sağlanması ve ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması kaçınılmaz olmuş ve bu konuda gerekli çalışmalar Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce başlatılmıştır.

Türkiye'de devlet muhasebesi uygulamaları, kamu sektörünün ekonomik büyüklüğü göz önüne alındığında yetersiz kalmıştır. 2005 yılından itibaren kamu mali ve idari reformu çalışmaları hız kazanmış ve devlet muhasebesi de kamu sektörü muhasebesi anlamında şekillenmeye başlamıştır. Uluslararası gelişmeler, uluslararası finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturulması,

kamu mali tablolarının açık, uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olması ve kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü göz önüne alındığında kamu sektörü muhasebesinin önemi yadsınamaz bir biçimde ortaya çıkmaktadır.

Kamu sektörü muhasebesinin doğru bir biçimde uygulanabilmesi için şu önerilerde bulunulabilir:

- Öncelikle kamu sektörü muhasebesine yönelik gerçekleştirilecek tüm işlem ve olaylara ait devlet muhasebesi ilke ve standartlarının geliştirilip düzenlenmesi gereklidir. Böylece devlet muhasebesi standartlarının uygulamaya konulması ile kamu hesaplarının işleyişi ve finansal tabloların anlaşılabilirliği, güvenilirliği yönetsel ve mali performansın kıyaslanması daha etkin bir hale gelecektir.

- Usul ve esaslar ile kapsam belirlenmeden kanuni düzenleme yapılmamalıdır. Yapılması gereken, ilk önce ne yapılmak istendiğinin tespiti ve dünyadaki uygulamaların araştırılmasıdır. Daha sonra ise, ülkemize uyarlama çalışmalarının yapılması ile birlikte kanuni düzenlemelerin oluşturulması gerekmektedir.

- Genellikle bu güne kadar yapılan çalışmalar, Maliye Bakanlığınca üstlenilmiş ve daha çok yasal düzenleme boyutunda kalmış olup akademik alana taşınmamıştır. Bu konuda akademik çalışmaların yapılması, konuyu yasal düzenleme boyutundan uzaklaştırıp, akademik boyuta taşıyacak ve bilimsellik kazandıracaktır.

KAYNAKLAR

- Akarçay, Vural. (1980). *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*, İstanbul, s.7.
- Bulutoglu, Kenan ve Kurtuluş, Erciş. (1981). *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, s.193.
- Burhan, Nuri. (1999). *Ulusal Muhasebe – Devlet Muhasebesi*, Bursa, s. 40.
- Çetinkaya, Özhan. (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 46, s.89.
- Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları*, a.g.r., s.13.
- Devlet muhasebesi standardı, *T.C Resmi Gazete*. (Şubat 2008). <http://www.resmi-gazete.org/sayi/868/devlet-muhasebesi-standardi-1-dms-1-mali-tablolarin-sunulmasi.html> (10.01.2011).
- Devlet muhasebesi genel yönetmeliği*, (Kasım 2003). <http://tkb.meb.gov.tr/yonetmelik/Devlet%20Muhasebesi%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi.htm> (12.03.2011).
- Devlet muhasebesi standardı 2 (DMS) Nakit akış tabloları*, (Nisan 2008). http://www.alomaliye.com/2008/devlet_muh_standardi_2.htm (17.04.2010).
- Devlet muhasebesi standardı 3 (DMS 3) Muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar*, (Temmuz 2008). http://www.alomaliye.com/2008/dms_3.htm (08.02.2011).
- Devlet muhasebesi standardı 5- borçlanma maliyetleri, (Şubat 2009). *T.C Resmi Gazete*. http://www.alomaliye.com/2009/devlet_muh_stand_5.htm (05.06.2011).
- Devlet muhasebesi standardı 6 (DMS 6) Konsolide ve bireysel mali tablolar*, (Temmuz 2009). <http://www.kanberkilinc.com.tr/devlet-muhasebesi-standardi-6-dms-6-konsolide-ve-bireysel-mali-tablolar.htm> (05.02.2010).
- Devlet muhasebesi standardı 6 (DMS 6) Konsolide ve bireysel mali tablolar standardında değişiklik*, (Şubat 2010). http://www.alomaliye.com/2010/devlet_muhasebesi_6.htm (04.07.2010).
- Dişli, Mustafa. İpek, Mehmet ve Aydın Binali. (Mayıs 2007). *Merkezi Yönetim Muhasebesi*, s.15.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, madde 112 www.muhasibat.gov.tr (29.04.2011).
- Güngör, A. Azmi. (1981). *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*.
- Güvemli, Oktay. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*, Cilt 2, İstanbul, s.2.
- Hastürk, Mesut. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları Eğitim Semineri*, Antalya, s.105.
- Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu, <http://www.sp.gov.tr/documents/5018kmykk.pdf> (11.04.2011).
- Karaaslan, Erkan. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara. s.1.

- Karaslan, Erkan. Gülsen, Hamdi ve Hastürk, Mesut. (Ağustos 2006). Kamu mali yönetimi ve devlet muhasebesi ders notları, Eğitim semineri, Belek, Antalya. s.168. <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/kitap/dosya/18.pdf> (14.03.2011).
- Karaslan, Erkan. Devlet muhasebesinde gelir hesaplarının çalışması, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/40.pdf> (18.05.2011).
- Kerimoğlu, Baki. (Temmuz 2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17:91.
- SPK, *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ SeriXI. No: 25.* <http://www.sgb.gov.tr/Mevzuat/01.Kanun> (21.08.2010).
- Şerafettin, Sevim. Toprakkaya, Ali ve Bozdoğan, Tunga. *Uluslar arası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebe Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler*, s.46.
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları*, (Mayıs 2002). Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 7.
- Toprakkaya, Ali. Devlet muhasebesi standartları alanında yapılan çalışmalar, http://www.demud.org.tr/duyurular/atopak_dms_rapor.pdf (22.02.2011).
- Vergi Usul Kanunu*, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (25.02.2011).

ÖZGEÇMİŞ

İbrahim Halil Emre 1982 yılında Gaziantep’te doğdu. Liseyi 1999 yılında bitirdi. Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden üniversite ikincisi olarak 2008 yılında mezun oldu. 2008 yılında Gaziantep Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde yüksek lisansa başladı. İbrahim Halil Emre halen Gaziantep Üniversitesinde yüksek lisans öğrencisidir, İngilizce ve iyi derecede bilgisayar bilmektedir.

VITAE

İbrahim Halil Emre was born in Gaziantep in 1982. He graduated at Gaziantep occupation high school in 1999 He graduated from the economic and administrative sciences faculty of business department as the university second at Karadeniz Technical University in 2008. He began Master in economic and administrative sciences faculty of business department at Gaziantep Üniversitesi in 2008. İbrahim Halil Emre is stil a master student, knows English and good degree computer.