



**T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı**

**DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE KATMA BÜTÇELİ
KURULUŞLARDA TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ UYGULAMASI**

Nazlı PEHLİVAN

Yüksek Lisans Tezi

Çorum, 2010

**DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARDA
TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ UYGULAMASI**

Nazlı PEHLİVAN

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ

Çorum, 2010

KABUL VE ONAY

Nazlı PEHLİVAN tarafından hazırlanan “DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARDA TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ UYGULAMASI” başlıklı bu çalışma, 20 Ekim 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans/ doktora/ sanatta yeterlilik tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

(Doç. Dr. Azzem ÖZKAN) (Başkan)

İmza

(Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ) (Danışman)

İmza

(Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza
(Prof. Dr. A. K. ŞATIROĞLU)

Enstitü Müdür Vekili

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (30/11/2010)

Nazlı PEHLİVAN

ÖZET

PEHLİVAN, Nazlı. Devlet Muhasebe Sistemi ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 2010.

Bu çalışma, 1050 sayılı Kanunda adı geçen Katma Bütçeli Kuruluşların, 5018 sayılı Kanun ile değiştirilerek Özel Bütçeli Kuruluşlar içinde yer almasıyla birlikte uygulanmakta olan bütçeleme ve muhasebe sisteminin incelenmesi ve bu kuruluşlarda taşınır mal yönetmeliği uygulama esaslarına yer verilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Devlet muhasebesi alanında yapılan reform çalışmaları sonucu ortaya çıkan taşınır mal yönetmeliğinin, uygulamadaki faydalarının ve eksikliklerinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Bu bağlamda çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bütçe ve bütçe sistemleri üzerinde durulmuş, bütçeleme ilkeleri ve bütçenin fonksiyonlarına yer verilmiş, Türkiye’de kullanılan bütçe çeşitleri ele alınmıştır. İkinci bölümde devlet muhasebe sistemi ele alınmış, öncelikle devlet muhasebe sisteminin kavramsal açıklamalarına yer verilmiştir. Beraberinde devlet muhasebe sistemlerinin uygulanma biçimlerine ve bu sistemde kullanılan yöntemler ele alınmıştır. Son olarak devlet muhasebe sistemindeki gelişmeler incelenmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’de uygulanmakta olan devlet muhasebe sisteminin yasal çerçevesi incelenmiş, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu açıklanmıştır. Türkiye’de devlet muhasebe sistemi standartları ele alınmış, nakit esaslı sistemden tahakkuk esaslı sisteme geçiş çalışmaları gözden geçirilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde ise katma bütçeli kuruluşlarda taşınır mal yönetmeliği uygulaması başlığı ele alınmıştır. Bu bağlamda Taşınır Mal Yönetmeliği hususu ayrıntısıyla açıklanmış ve bir katma (özel) bütçeli idare olan Hitit Üniversitesi’nde taşınır mal yönetmeliği uygulamasına dair örnek çalışmaya yer verilmiştir.

Anahtar Kavramlar: Devlet Muhasebe Sistemi, Katma Bütçeli Kuruluşlar, Taşınır Mal Yönetmeliği, Yükseköğretim Kurumu, Hitit Üniversitesi.

ABSTRACT

PEHLİVAN, Nazlı. Application of Chattel Regulation in State Budget Accounting System and Annexed Budget Institutions, Master Thesis, Çorum, 2010.

This study is prepared for examining the implemented budgeting and accounting system, mentioned in Law No. 1050 of Annexed Budget Agencies and then changed with Law No. 5018 and taken place within Special Budget organization, with a managerial approach, and giving places to the application principles of movable goods (chattels) in these organizations. Government accounting reform efforts in the field of movable property resulting from regulations, to examine the practical benefits and shortcomings.

In this context, it is consisted of four chapters. In the first chapter, it is focused on budgets and budget systems and principles of budgeting and budget functions are included. Budget Varieties used in Turkey are discussed. In the second chapter, the state accounting system is discussed .Primarily; conceptual descriptions of the state accounting system are given. Along with, the application forms the state accounting system and the methods used in this system are discussed. Lastly; developments in the state accounting system is examined. In the third chapter, the legal framework of the state accounting system being implemented in Turkey is examined and Law of 5018 Public Financial Management and Control is explained.

Finally, Government accounting system applications in Turkey has been given .In the fourth chapter, the title of movable goods application regulations is discussed in the movable annexed budget agencies. In this context, the issue of chattel regulations is given in detail. An application of chattels regulation is given in revolving organization which is also an annexed (private) budget authority. At finally, an application of chattel regulation is given in higher education institution which is also an annexed budget authority.

Key Words: Government Accounting System, Annexed Budget Institutions, Movable Property Regulations, Higher Education Institution, Hitit University

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE VE BÜTÇE SİSTEMLERİ

1.1. BÜTÇE TANIMI	3
1.2. BÜTÇE İLKELERİ	4
1.2.1. Genel İlkesi.....	4
1.2.2. Birlik İlkesi.....	5
1.2.3. Tahsis İlkesi.....	5
1.2.4. Onama İlkesi.....	6
1.2.5. Saydamlık ve Açıklık İlkesi	6
1.2.6. Denklik İlkesi.....	6
1.2.7. Samimiyet ve Doğruluk İlkesi	7
1.2.8. Yıllık Olma İlkesi	7
1.2.9. Bütçenin Mali Yıla Girmeden Yasalaşması İlkesi.....	8
1.2.10. Şeffaflık ve Mali Sorumluluk İlkesi.....	8
1.3. BÜTÇENİN FONKSİYONLARI	8
1.3.1. Bütçenin Klasik Fonksiyonları	8
1.3.1.1. İktisadi Fonksiyon	9
1.3.1.2. Siyasi Fonksiyon	9
1.3.1.3. Hukuki Fonksiyon	10
1.3.1.4. Denetim Fonksiyonu	10
1.3.2. Bütçenin Çağdaş Fonksiyonları	11
1.3.2.1. Yönetmel Fonksiyon.....	11
1.3.2.2. Planlama Fonksiyonu	11
1.3.2.3. Makro Ekonomik Fonksiyon	11
1.4. BÜTÇE SİSTEMLERİ VE UYGULANMASI	12
1.4.1. Geleneksel Bütçe Sistemi	12
1.4.2. Performans Bütçe Sistemi	13
1.4.3. Program Bütçe Sistemi.....	13
1.4.4. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi	14
1.5. TÜRKİYE'DE KULLANILAN BÜTÇE ÇEŞİTLERİ	15
1.5.1. 1050 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Çeşitleri	17

1.5.1.1. Genel Bütçe.....	17
1.5.1.2. Katma Bütçe ve Katma Bütçeli Kuruluşlar	18
1.5.1.3. Döner Sermayeli İşletme Bütçeleri	19
1.5.1.4. Özerk Bütçeler	19
1.5.1.5. Fon Bütçeleri.....	20
1.5.1.6. Mahalli İdari Bütçeleri	21
1.5.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Çeşitleri	21
1.5.2.1. Genel Bütçe.....	22
1.5.2.2. Özel Bütçe	23
1.5.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi	23
1.5.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi.....	23
1.5.2.5. Mahalli İdare Bütçesi	24
1.6. DEVLET MUHASEBESİ VE BÜTÇELEME İLİŞKİSİ	24

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE BÜTÇELEME ÜZERİNE ETKİLERİ

2.1. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TANIMI VE ÖNEMİ.....	27
2.2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN AMACI VE KAPSAMI	29
2.3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNE TEMEL TEŞKİL EDEN GÖRÜŞLER	31
2.3.1. Klasik Devlet Muhasebesi Görüşü.....	32
2.3.2. Modern Devlet Muhasebesi Görüşü	33
2.4. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ VE UYGULANMASI.....	35
2.4.1. Kameral Muhasebe Sistemi	35
2.4.2. Schneider Muhasebe Sistemi.....	36
2.4.3. Constante Muhasebe Sistemi.....	37
2.4.4. Logismografi Muhasebe Sistemi	37
2.5. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER	37
2.5.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi	38
2.5.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi	39
2.5.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	39
2.5.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	40

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ VE UYGULAMALARI

3.1. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	42
3.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan Önceki Durum	42
3.1.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Dönemi	43
3.1.1.2. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları	44
3.1.1.3. Genel ve Katma Bütçeli Muhasebe Uygulamaları.....	45
3.1.1.4. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları.....	46
3.1.1.5. Belediyelerde Muhasebe Uygulamaları	46

3.1.1.6. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulamaları.....	46
3.1.1.7. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları.....	47
3.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Öncesi Reform Hazırlık Süreci.....	47
3.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan Sonraki Durum	48
3.2. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN İLKELERİ.....	48
3.2.1. Faaliyet Sonuçları Tablosu İlkeleri.....	48
3.2.2. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu İlkeleri	49
3.2.3. Bilanço İlkeleri	50
3.2.3.1. Varlıklara İlişkin İlkeler	51
3.2.3.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	53
3.2.3.3. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	54
3.2.3.4. Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler	54
3.3. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ STANDARTLARI ...	55
3.3.1. Muhasebe İşlemi	56
3.3.2. Muhasebe Kayıt Standartları	56
3.3.2.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi	56
3.3.2.2. Kayıt Zamanı	56
3.3.2.3. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi	57
3.3.2.4. İşlemlerin Belgeye Dayanması ve Belge Düzeni.....	57
3.3.3. Varlıkların Sınıflandırılması.....	57
3.3.3.1. Mali Varlıklar.....	57
3.3.3.2. Mali Olmayan Varlıklar	57
3.3.4. Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklara İlişkin Standartlar.....	58
3.3.4.1. Maddi Duran Varlıklar	58
3.3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	61
3.3.5. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri.....	62
3.3.6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimleri.....	62
3.3.7. Ödenemeyen Giderler ve Emanet Hesapları	63
3.3.8. Değer ve Miktar Değişimleri.....	63
3.3.9. Mübadele İşlemlerinden Sağlanan Gelirler.....	63
3.3.10. Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri	64
3.3.11. Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri.....	64
3.3.12. Sübvansiyonlar ve Transferler.....	65
3.3.13. Sosyal Yardımlar	65
3.3.14. Gayri Safilik İlkesi	65
3.3.15. Taahhütler ile Garantilerin Kaydı ve Değerlemesi	65
3.3.16. Şartlı Bağış ve Yardımlar	66
3.3.17. Diğer İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilecek Paylar.....	66
3.3.18. Bütçe Ödenek İşlemleri	66
3.3.19. Kesin Hesap.....	66
3.3.20. Hesap Verme Sorumluluğu	67
3.4. TÜRKİYE'DE NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNDEN TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ VE BÜTÇELEME ÜZERİNE ETKİSİ	67
3.4.1. Devlet Muhasebesinde Reform Gereksinimi.....	67

3.4.2. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinin Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Karşısındaki Yetersizlikleri.....	69
3.4.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirileri	74
3.4.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile Nakit Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uyumlaştırılması	75

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARDA TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ UYGULAMASI

4.1. TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ AÇIKLAMASI	79
4.1.1. Amaç, Kapsam ve Tanımlar	79
4.1.1.1. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Amacı	79
4.1.1.2. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Kapsamı	80
4.1.1.3. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Dayanağı.....	80
4.1.1.4. Tanımlar.....	80
4.1.2. Sorumluluk ve Görevliler	83
4.1.2.1. Sorumluluk.....	83
4.1.2.2. Taşınır ve Kontrol Yetkilileri	84
4.1.2.3. Taşınır Konsolide Görevlileri	85
4.1.2.4. Muhasebe Yetkililerinin Taşınır Hesabına İlişkin Görev ve Sorumlulukları.....	86
4.1.3. Defter ve Belgeler	87
4.1.3.1. Defterler.....	87
4.1.3.2. Belge ve Cetveller	88
4.1.3.3. Kamu İdarelerince Yapılabilecek Düzenlemeler ile Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması.....	93
4.1.4. Taşınır İşlemleri.....	94
4.1.4.1. Taşınırların Kaydı	94
4.1.4.2. Kayıt Zamanı, Kayıt Değeri ve Değer Tespit Komisyonu	94
4.1.4.3. Dayanıklı Taşınırlarda Değer Artışı.....	95
4.1.4.4. Satın Alınan Taşınırların Giriş İşlemleri	96
4.1.4.5. Bağış ve Yardım Yoluyla Edinilen Taşınırların Girişi.....	97
4.1.4.6. Sayım Fazlası Taşınırların Girişi	97
4.1.4.7. İade Edilen Taşınırların Girişi	98
4.1.4.8. Devir Alınan Taşınırların Girişi.....	99
4.1.4.9. Tasfiye İdaresinden Edinilen Taşınırların Girişi.....	100
4.1.4.10. İç İmkanlarla Üretilen Taşınırların Girişi.....	100
4.1.4.11. Tüketim Suretiyle Çıkış.....	100
4.1.4.12. Kullanım Suretiyle Çıkış	101
4.1.4.13. Devir Suretiyle Çıkış	102
4.1.4.14. Yabancı Ülkelere Bağış veya Yardım Olarak Verilen Taşınırların Çıkışı.....	103
4.1.4.15. Satış Suretiyle Çıkış	103
4.1.4.16. Kullanılmaz Hale Gelme, Yok Olma ve Sayım Noksanı Nedeniyle Çıkış.....	103

Sorumluluğunu yerine getirmeyenler için yönetmeliğin 5. maddesindeki hükümler uygulanır.....	104
4.1.4.17. Hurdaya Ayırma Nedeniyle Çıkış.....	104
4.1.4.18. Bölünen, Birleşen veya Kaldırılan Harcama Birimlerine Ait Taşınırlar Hakkında Yapılacak İşlemler	105
4.1.4.19. Taşınır Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Muhasebe Birimine Bildirilmesi	106
4.1.5. Kamu İdareleri Arasında Taşınır Devri.....	107
4.1.6. Sayım ve Devir İşlemleri.....	107
4.1.6.1. Sayım ve Sayım Sonrası Yapılacak İşlemler	107
4.1.6.2. Devir İşlemleri	109
4.1.7. Taşınır Yönetim Hesabı ve Taşınır Kesin Hesabı	109
4.1.7.1. Taşınır Yönetim Hesabı.....	109
4.1.7.2. Taşınır Kesin Hesabı	111
4.1.8. Numaralandırma ve Kod Sistemi.....	112
4.1.8.1. Dayanıklı Taşınırların Numaralanması	112
4.1.8.2. Taşınır Kodları ve Detaylı Hesap Planı.....	113
4.1.8.3. Harcama Birimi ve Ambarların Kodlanması ve Sayıştaya Bildirilmesi	113
4.2. KATMA (ÖZEL) BÜTÇELİ BİR İDARE OLAN YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ UYGULAMA ÖRNEĞİ	114
4.2.1. Taşınır İşlem Fişi	115
4.2.1.1. Satın Alma (Giriş) İşlemleri	115
4.2.1.2. Çıkış İşlemleri (Tüketim Çıkış)	117
4.2.1.3. Devir Giriş – Çıkış İşlemleri.....	119
4.2.1.4. Yıl Devri Giriş – Çıkış İşlemleri.....	122
4.2.2. Zimmet Fişi	123
4.2.2.1. Zimmet Verme İşlemleri	123
4.2.2.2. Zimmetten Düşme İşlemleri	125
4.2.2.3. Ortak Alan Zimmet Verme İşlemleri	126
4.2.3. Ambar Devir ve Teslim Tutanağı	127
4.2.4. Sayım Tutanağı.....	128
4.2.5. Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli	129
4.2.6. Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli	131
4.2.7. Taşınır Hesap Cetveli.....	133
SONUÇ VE ÖNERİLER	135
KAYNAKÇA	139
EKLER	146
Ek-1. Taşınır Mal Yönetmeliği Kapsamındaki Kamu İdare ve Kuruluşları	146
Ek-2. Taşınır Kod Listesi	153
Ek-3: Defter ve Tutanak Örnekleri	158

TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.	Tüketim Malzemeleri Defteri	249
Şekil 2.	Dayanıklı Taşınırlar Defteri.....	250
Şekil 3.	Müze Defteri	251
Şekil 4.	Kütüphane Defteri	252
Şekil 5.	Taşınır İşlem Fişi	253
Şekil 6.	Taşınır İşlem Fişi (Müze ve Kütüphaneler İçin)	254
Şekil 7.	Zimmet Fişi (Taşıt ve İş Makineleri İçin)	255
Şekil 8.	Zimmet Fişi (Demirbaş, Makine ve Cihaz İçin)	256
Şekil 9.	Taşınır İstek Belgesi	257
Şekil 10.	Dayanıklı Taşınırlar Listesi	258
Şekil 11.	Taşınır Geçici Alındısı	259
Şekil 12.	Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı	260
Şekil 13.	Ambar Devir ve Teslim Tutanağı	261
Şekil 14.	Sayım Tutanağı	262
Şekil 15.	Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli	263
Şekil 16.	Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli	264
Şekil 17.	Taşınır Hesap Cetveli	265
Şekil 18.	Taşınır Kesin Hesap Cetveli	266
Şekil 19.	Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetveli	267
Şekil 20.	Müze / Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli	268

GİRİŞ

Kamu alanında yeniden yapılandırılma çalışmaları, ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Reform çalışmalarıyla; kamu alanında ortak bir dilin varlığı, verimli kaynak kullanımı, bütçe çalışmaları ve muhasebe verileri için doğru ve güvenilir veri üretilmesi, sunulan hizmetin daha kaliteli hale getirilmesi hedeflenmiştir.

Ülkemizde de bu değişim çalışmaları son yıllarda artmaktadır. Türkiye’de her bir kurumun kendine özgü muhasebe sisteminin olması, devletin genel durumunu görmesine engel teşkil etmekteydi. Standart bir yapının olmaması sebebiyle konsolidasyonu mümkün kılmamaktaydı. Gerçek ve güvenilir verileri elde etmek zordu. Bu sebeplerden dolayı yeniden yapılandırma kaçınılmaz bir hal almıştır. Ayrıca dış etkenlerin de bazı eleştirileriyle reform çalışmaları hız kazanmıştır.

Ülkemizde ilk olarak, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile kamu mali sistemi yeniden düzenlenmiştir. Kamu kurumlarının çeşitlilik göstermesi ve her kurumun kendine özgü işleyişlerinin olması yeniden düzenlenme ihtiyacını artmıştır. Son yıllarda hız kazanan yapılandırma çalışmaları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sistem daha kapsamlı hale getirilmiştir.

Kamu mali yönetiminde önemli bir yere sahip olan Devlet muhasebesi, yeniden yapılandırma çalışmaları yapan ülkelerin değişimdeki ilk başlangıç noktasını oluşturmuştur. Çünkü muhasebe, ülkelerin gerçek durumunu yansıtacak doğru ve güvenilir bilgi üretebilmektedir.

Ülkemizde devlet kapsamına dahil birçok çok birim bulunmaktadır. Genel bütçe kapsamındaki idareler, katma bütçe kapsamındaki idareler, sosyal güvenlik kuruluşları, belediyeler, il özel idareleri bunlardan bazılarıdır. Söz konusu birimlerin kendilerine özgü muhasebe yapıları bulunmaktadır. Ortak bir muhasebe anlayışının olmaması demek konsolidasyonun yapılamaması demektir. Konsolide edilemediği için devletin mevcut durumunu görmek de zordur. Kamu kurumları arasındaki bu farklılığın ortadan kaldırılması amacıyla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmıştır.

Genel ve katma bütçeli idarelerde 2004 yılına kadar “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği”ne dayalı bir muhasebe sistemi uygulanmaktaydı. 2004 yılına gelinmesiyle birlikte kurumlarda tahakkuk esasına dayalı muhasebe kayıt sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

Kamu kurumlarının bünyesindeki taşınırların elde edilmesi, kaydedilmesi, korunması, muhafazası, elden çıkarılması, yönetimi, denetimi ve ilgili yerlere raporlanması önceden mülga 1050 sayılı Kanuna göre çıkarılan Ayniyat Talimatnamesine göre yapılmaktaydı. 1.6.1939 tarihinde yürürlüğe giren Ayniyat Talimatnamesi, günümüzün koşullarına göre uyarlanmalıydı. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarıldıktan sonra Ayniyat Talimatnamesi yerine bu kanunun 44. maddesine göre “Taşınır Mal Yönetmeliği” yürürlüğe girmiştir. Ayniyat Talimatnamesi o dönemin yazışma dilinde hazırlandığı için günümüz koşullarında yetersiz kalmıştır.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nden önce uygulanan Ayniyat Talimatnamesi’nde sorumluluk sadece ayniyat saymanlarındaydı. Bu da uygulamada bazı sıkıntıları beraberinde getirmiştir. Taşınırların yönetilmesi, denetilmesi ve taşınır hesaplarının verilmesi karşılaşılan sıkıntılardan bazılarıdır.

“Taşınır Mal Yönetmeliği”, 18 Ocak 2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yönetmeliğin bazı hükümleri yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş, bazı hükümleri ise Yönetmeliğin yürürlük maddesinde belirtilen tarihlerde yürürlüğe girmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği, Ayniyat Talimatnamesi’nin aksine günümüz Türkçesine göre hazırlanmıştır. Bu sebeple anlaşılması kolaydır. Ayniyat Talimatnamesi’nde var olan sorumluluk alanı genişletilmiştir. Kurumun kendisi başta olmak üzere harcama yetkilileri, taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri de sorumlu kılınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE VE BÜTÇE SİSTEMLERİ

Bu bölümde bütçe tanımı ortaya konulduktan sonra, öncelikle bütçenin fonksiyonları, daha sonra da bütçeleme sistemleri irdelenmiştir.

1.1. BÜTÇE TANIMI

Bütçe kelimesi kökeni Latince olmakla beraber süreç içerisinde başta İngiltere olmak üzere Fransa ve tüm Avrupa dillerine girmiştir. Bütçe, bugünkü şekliyle ilk kez 17. yüzyılda İngiltere’de kullanılmıştır (Mutluer vd., 2006: 9). Bütçeler belli dönemleri kapsayan gelir-gider tahminleridir.

Kamu kesiminin gelecek bir dönem için kaynak harcama dengesini yansıtan ve parlamenter demokrasilerle yasama organının, yürütme organına kamu harcaması yapma ve kamu gelirlerini toplama konusunda verdiği yetkiyi gösteren hukuki belgeye kamusal yönden bütçe denir (Batirel, 1996: 1).

Çağdaş anlayış yaklaşımıyla bütçe; ekonomik gelişme, tam çalışma, fiyat istikrarı, ödemeler dengesi gibi ulusal ekonominin gereklerini sağlayan bir araç olmanın yanı sıra, devletin yapacağı hizmetleri sınıflandırarak öncelikle yapılması gerekenleri ele alıp bunların en etkin biçimde yapılmasına imkan sağlayan ve devletin gelir-gider dengesini ekonomi içinde kurabilen, bunun için hizmet programlarına mali kaynak tahsis eden, geleceğe ait bu mali planı saptarken geçmişteki hizmetlerin etkin biçimde yapıldığı hakkında gerek kamu oyu gerekse parlamentoya bilgi veren hukuki bir belge, bir araç olarak tanımlanmaktadır (Kalenderoğlu, 2002: 165-166).

Bütçe, devletin gelecek muayyen bir devre içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren hukuki bir tasarruftur. Buna ilaveten bütçe, hükümetin ana mali planı olarak yorumlanmış ve devletin kaynakları ve ihtiyaçları arasındaki dengeyi gösteren bir belge olarak ele alınmıştır. Ayrıca bütçe, kamu ekonomisi karar birimlerinin maliyetlerini de göstererek kendi örgütlerine yaptıkları bir kamu hizmeti sipariş listesidir (Falay, 1995: 9).

Bütçe, devletin ve kamu kuruluşlarının bir yıllık süre içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve yürütme organına gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması konularında izin ve yetki veren bir yasadır. Bütçe, devletin gelecek bir yıl için yaptığı mali planı olarak nitelendirilebilir. Bütçe ile ilgili genel kurallar, Muhasebe–i Umumiye Kanununda (MUK) yer almaktadır (Bulutoglu, 2004: 192).

1.2. BÜTÇE İLKELERİ

Bütçelerin amaçlarına ulaşabilmesi ve işlevlerini eksiksiz olarak yerine getirebilmeleri için bir takım ilkelere uyulması gerekmektedir. Bütçenin temel ilkeleri, temel özellik ve fonksiyonlarının gerçekleşmesi için uygulaması zorunlu olan ilkelerdir. Denetim, yönetim ve planlama aracı olabilmesi için bütçenin kamu kesiminin tüm kaynak ve harcamalarını bütün ayrıntıları ile kapsamı ve bütün kamu kesimi üretici birimlerinin kaynak ve harcamalarının tek bir bütçe içinde toplanması bir ilke olarak önerilebilir. Diğer bir anlatımla yürütme organının halk tarafından denetlenebilmesi için, kamu kesiminin kaynak ve harcamalarının tümü konusunda bilgi sahibi olması ve miktar birleşimi konusunda onay vermesi gerekir. Öte yandan yürütme organını bütçeyi bir yönetim aracı olarak kullanabilmesi için kamu kesimi kaynak ve harcamalarının tüm ayrıntıları ile ekonomi üzerindeki etkisini bilmesi ve hesaplaması zorunludur. Son olarak, planlama aracı olarak bütçenin kullanılabilmesi tüm kamu kaynak ve harcamalarının toplam arz ve talep içindeki yerinin ve büyüklüğünün bilinmesi gerekmektedir (Soylu, 1999: 100).

Zaman içerisinde şekillenen ve genel kabul gören bütçeleme ilkeleri aşağıda kısaca ele alınmıştır.

1.2.1. Genellik İlkesi

Bu ilke gelirlerle giderlerin karşılanamayacağını öngörmektedir. Gelirler gayrisafi usule göre toplanır. Gelirlerin toplanması için yapılan her türlü gider bütçede gider olarak yer alır.

Bütçenin gayrisafi usule göre belirlenmesinin tek istisnası döner sermaye işletmeleridir. Bunun yanında fon uygulamaları da gayrisafi bütçe ve bütün kamu

gelirlerinin bütün kamu giderlerine tahsisi bakımından bir istisna teşkil eder. Aynı şekilde katma bütçeler de kendi özel gelirleri ile giderlerini karşılamakta, dolayısıyla istisnaya dahil olmaktadır (Soylu, 1999: 101).

1.2.2. Birlik İlkesi

Birlik ilkesi, devlete ait bütün gelir ve giderler tek bir bütçede yer almasını öngörür. Bütçeyle ilişkili olsun ya da olmasın tüm giderler bütçede yer almaktadır.

Bütçe mali araçların tümünü bir araya toplayan bir mali döküman olduğuna göre devletin gerçek mali durumu açık ve doğru biçimde gösterilmelidir. Her idarenin ayrı bir bütçesi olursa, bütçelerin sayıları çoğalır, hele her biri ayrı bir yöntemle yapılırsa gerçek durumun ne olduğunu kestirmek zordur. Birlik ilkesi gereği bütçe meclis onayından geçer, aksi halde meclisten çok sayıda bütçe geçer ya da meclisten geçirilmemeye başlanır. Zamanla meclisten yani seçilmişlerin maliye politikalarından haberdar olmamalarına yol açar. Birden fazla bütçe olursa kaynaklar sınırlı, ihtiyaçlar birden fazla olduğundan fayda maliyet analizi yapılmadan harcama yapılır. Genel bütçe dışına çıkma eğilimi, genel olarak devlet bütçesinin uygulama ve denetiminde başvurulan usullerden kurtulmak isteği doğurur. Denetim zaafa uğradığı yerlerde kötü kullanmalar ve savurganlıklar kendini gösterir (Gürsoy, 1983: 135-136).

Klasik maliyecilerin özellikle üzerinde durdukları ve çok katı olarak uyguladıkları bu ilke, çağdaş maliyeciler tarafından benimsenmeyip çağdaş gereksinmeler sonucu bu ilkenin yumuşatılması hatta uygulanmaması üzerinde durulur. Değişen ve gelişen iktisadi, mali, sosyal koşulların gereği olan ayrıcalıkları bu bütçe içinde uygulanmakla beraber, birlik ilkesinden tümünden vazgeçmek mümkün değildir (Coşkun, 2000: 49).

1.2.3. Tahsis İlkesi

Devlete ait herhangi bir kurum ya da kuruluş, kendisine bütçeden ödenek ayrılmadıkça devlet adına harcamada bulunamaz. Kamu hizmetlerinin karşılığı olarak, o hizmeti yerine getirmesi planlanan kuruluşa gerekli ödenek bütçe ile kamu gelirlerinden tahsis edilir. Ödenek tahsisleri yapılırken, ilgili kamu kuruluşlarının kamu geliri elde

edilmesinde sahip olduğu orana bakılmaz. Her kurum ve kuruluşa ihtiyaçı oranında ödenek ayrılır (Kalenderoğlu, 2002: 173). Tahsis ilkesi, kamu kurumlarına belli bir ödeneğin verilmesini ifade etmektedir. Kurumlar kendilerine tahsis edilen ödeneğe göre harcama yapabilirler.

1.2.4. Onama İlkesi

Bütçe bir kanun ve yıllık gelir gider planı olduğu için parlamenter sistem gereği mali yıla girmeden onaylanması ve uygulanması mecburi bir süreçtir. Türkiye’de onama ilkesinden 2 şekilde sapma görülür. Tamamlayıcı ödenek; devletin çeşitli borçları için konulan ödenekler yetmediği takdirde bu ödeneklere ek ödenek verme yetkisi Maliye Bakanına verilmiştir. Ayrıca savaş ödeneği vardır. Savaş ödeneği, eğer Milli Savunma Bakanlığı’nın bütçesi mali yıl içerisinde herhangi bir nedenle yetmez ise, Maliye Bakanlığı Milli Savunma Bakanlığı’nın genel ödenek toplamı %15 oranında artırmaya yetkilidir (Edizdoğan, 2005: 152).

1.2.5. Saydamlık ve Açıklık İlkesi

Saydamlık ilkesi, bütçeyi ilgilendiren her türlü belgenin açıkça kamuoyuna sunulmasıdır. Bazı istisnaları vardır. Askeri istihbarat ve MİT bütçeleri bu istisnaya dahildir.

Açıklık ilkesi ise bütçenin hükümetin niyetlerini herkesin anlayacağı bir şekilde hazırlamasıdır. Bu prensip tahminlerinin bütçenin hazırlanması anında öngörülebildiği nispette gerçek iktisadi ve mali şartlara göre bütçe giderlerinin ve tahmin edilen gelirlerin mahiyeti kökeni ve maksadı doğru ve kesin suretle anlaşılabilmelidir (Soylu, 1999: 105).

1.2.6. Denklik İlkesi

Bütçe gelir ve giderlerinin birbirine denk olması bu ilkeyi oluşturur. Bütçe denkliğinin bütçe kavramı ve bütçe müessesesinin bizzat kendisinde mevcut olduğunu ileri sürerek bütçede mevcut gelir ve giderlerin mutlak olarak eşit olmasını öneren prensiptir. Fakat uzun yıllardır açık bütçeler söz konusudur. Zira iç borçlanmalar gelir

değil, açık olarak da kabul edilmektedir (Soylu, 1999: 107). Denklik ilkesine göre; gelirler ve giderler eşit olmalıdır.

1.2.7. Samimiyet ve Doğruluk İlkesi

Bütçe hazırlanırken yapılan gelir ve gider öngörülerinin ülkenin ekonomik şartlarına uygun bir biçimde yapılması gerekir. Bütçede yer alan kalemlerin gerçeği yansıtır bir biçimde, abartılmadan hazırlanması, samimiyet ilkesi gereğidir. Doğruluk ilkesi gelir-gider tahminlerinin objektif yönünü; samimiyet ilkesi ise subjektif yönünü ifade eder (Kalenderoğlu, 2002: 175). Bütçe verileri gerçekçi olmalıdır. Doğru bir şekilde, olduğundan fazla gösterilmeden hazırlanması gerekir.

1.2.8. Yıllık Olma İlkesi

Bütçeler esas itibarıyla, hemen her ülkede bir yıl için geçerlidir. Zira bir yıllık zaman dilimi bütçe uygulamaları açısından uygun bir zaman kesitini oluşturmaktadır (Aksoy, 1998: 35). Bütçenin yıllık olması demek, bütçe ile verilen ödeneklerin verildiği yıl içinde kullanılabilmesi ve kullanılmayan ödeneklerin ertesi yılda harcanmayacağı anlamına gelir (Mutluer vd., 2006: 95).

Bütçenin belirli bir dönemde uygulanması esasına bağlı olarak onulan bu ilke bakımından Türkiye’de bütçe yılı takvim yılı olarak uygulanmaktadır. Yatırım bütçeleri ile geçici bütçeler yıllık olma ilkesinin istisnalarıdır (Soylu, 1999: 109). Uzun dönemleri kapsayan bütçeler tahminlerle, gerçekleşen durum arasında farklılık yaşanması olasılığını artıracaktır.

Yıllık olmanın yararları (Gürsoy, 1983: 123);

- Mali bakımdan isabetli bir tahminde bulunulması açısından yararlıdır.
- Denk bütçenin yapılması için kolaylıklar sağlar.
- Hesapların yıl esasına göre tutulması, muhasebe uygulamaları için bir kolaylıktır.

- Yıllık ilkesi bütçe ile 5 yıllık planın yıllık uygulama programları arasında ilişki ve ahenk sağlamasında yararlı olur.

- Yıl programlama bakımından yeterli bir süre olduğu için bu ilke, planlama bakımından olduğu kadar uygulama bakımından da değer taşır.

1.2.9. Bütçenin Mali Yıla Girmeden Yasalaşması İlkesi

Adından da açıkça anlaşıldığı üzere mali yıl başlamadan parlamentonun bütçeyi kabul edip onaylaması ve yürürlüğe girmesidir. Bütçe tasarısının ait olduğu mali yıl yani öngörülen harcamaların yapılacağı ve gelirlerin tahsil edileceği devre başlamadan önce bütçe tanzim ve kabul edilmiş olması lazımdır (Soylu, 1999: 111). Mali yıl başlamadan önce sunulan tasarının parlamentoca onaylanması gerekmektedir.

1.2.10. Şeffaflık ve Mali Sorumluluk İlkesi

Bütçeye ait verilerin kamuoyuna sunumunda şeffaflık esastır. Kamu hesaplarında gizlilik kabul edilmemektedir.

Mali sorumluluk ilkesi ise genel anlamda, karar vericilerin performanslarının ölçülmesini ifade etmektedir. Bu aynı zamanda belirli performans kriterlerine göre uygulama sonuçlarının değerlendirilmesini içermektedir (Soylu, 1999: 119).

1.3. BÜTÇENİN FONKSİYONLARI

Devlet bütçesinin yerine getirdiği fonksiyonlar ve görevler iki kısımda incelenebilir. Bunlardan birincisi bütçenin klasik fonksiyonları, ikincisi ise bütçenin çağdaş fonksiyonlarıdır.

1.3.1. Bütçenin Klasik Fonksiyonları

Bütçenin klasik fonksiyonları; iktisadi, siyasi, hukuki ve denetim fonksiyonları olarak sınıflandırmak mümkündür.

1.3.1.1. İktisadi Fonksiyon

Her toplumun temel amacı, refah içinde yaşamak olduğuna göre, bunu sağlayan milli gelirin de istikrarlı bir şekilde artırılması gerekir. Bu bakımdan devlet, bütçesine büyük bir titizlik gösterilmeli, sadece bütçede gelir artışı sağlayacak mali konular yerine makro ekonominin büyüklükleri de önceden düşünmelidir. Bütçenin iktisat politikasının bir bölümünü oluşturan maliye politikası araçlarından biri olması, bunu gerekli de kılmaktadır. Böylece bütçenin tam çalışmayı sağlamada bir araç olarak kullanılabilmesi, izlenen politikaya uygun şekilde gelir dağılımını etkileme ve uyumlaştırma amacına yönelik olarak adaletsizlikleri törpüleyeceği, genel tutarı ve bileşimi ile ekonomide kıt kaynakların dağılımını etkileyebileceği ortaya konulmuştur (Edizdoğan, 2005: 11).

1.3.1.2. Siyasi Fonksiyon

Devletin göreceği işlerin belirlenmesi yani ortak ihtiyaçlardan hangilerini ve ne kadarını karşılayacağı, öte yandan bu işleri yapabilmesi için milli gelirden ne kadar pay alacağını önceden kararlaştırılması gerekir. Gelirinden bir kısmını devletin devamı için veren bir vatandaşın uzun uğraşlar sonucu bu konularda söz sahibi olması bütçenin siyasi yönünün önemini ortaya koyar (Edizdoğan, 2005: 12). Halkın dolaylı olarak işlemlere dahil olması bütçenin siyasi yönünü göstermektedir.

Kamu yönetiminin işleyişi bütçe ile mümkün olur. Bütçeyi yürütme organı, yani hükümet hazırlar. Yasama organı, hükümet tarafından hazırlanan bütçe tasarısını görüşür ve gerekli gördüğü değişiklikleri yaptıktan sonra onaylayarak yasalaştırır. Yasama organının bütçeyi görüşmesi sırasında, hükümet hazırlamış olduğu tasarıyı yasama organına karşı savunur. Çünkü bütçe, hükümetin geleceğe ait programlarını ve izleyeceği siyaseti yansıtan bir araç niteliğindedir. Yürütme organı tarafından her mali yılbaşından önce teklif edilen bütçe tasarısı yasama organınca, olduğu gibi veya değiştirilerek kabul edilir ya da hiç kabul edilmeyerek reddedilir. Hükümetin hazırlamış olduğu bütçe tasarısının yasama organında önemli değişikliklere uğraması ya da reddedilmesi halinde önemli siyasi sonuçlar doğacağı bir gerçektir. Bu sebeple bütçenin siyasi fonksiyonu son derece önem taşımaktadır (Pehlivan, 2006: 227-228).

Kısaca siyasi fonksiyon, bütçenin parlamentoya; hükümete yol gösterme, bütçeyi yönetme ve denetleme imkanını vermesidir (Devrim, 2002: 280). Siyasi fonksiyon sayesinde bütçe hayata geçirilmektedir.

1.3.1.3. Hukuki Fonksiyon

Hukuki bir bünyeye sahip olan bütçe, yürütme organını ancak gerek izin verdiği bir gider için harcamada bulunabilmesi, gerek yetki verdiği bir gelirin toplanabilmesi konularında bağlar. Çünkü bütçe hukuki işlemlerin kanunlara göre yapılmasını zorunlu kılar. Bu bakımdan bütçenin hukuki niteliği ve işlevi, idari işlemlerin kanunlar çerçevesi içinde yapılması gereğinden meydana gelir. Böylece birçok uyuşmazlık ve tartışmaların esasta çözümlenmesi pozitif hukuk alanında bütçenin salt bir kanun sayılmasıyla mümkündür (Edizdoğan, 2005: 13). Bütçe dışı olan her şey hukuka aykırı sayılmaktadır. Hukuki fonksiyon bütçenin kanunlar çerçevesinde hazırlanmasını sağlamaktadır.

Bütçe, kamu idari birimlerinin işlemlerini de düzenleyici bir fonksiyona sahiptir. Kamu idari birimleri, yapacakları hizmetler için gerekli olan ödenekleri bütçe ile temin eder. İdarenin herhangi bir kamu hizmeti için yapacağı harcamada kendisine tahsis edilen ödeneğin üzerine çıkması mümkün değildir. Kamu hizmetleri için yapılacak olan harcamalar, ancak bütçe kanununun getirdiği esaslar dahilinde gerçekleştirilir. Bu bakımdan kamu idareleri ancak bütçenin izin verdiği ölçülerde gider ve gelir işlemlerinde bulunabilir (Pehlivan, 2006: 227). Bütçenin izin verdiği ölçütlerin dışına çıkılamamaktadır.

1.3.1.4. Denetim Fonksiyonu

Hazırlanan bütçelerin denetiminin yapıldığını gösterir. Denetim fonksiyonunu parlamentolar Sayıştay aracılığı ile yerine yetirmektedirler.

5018 Kamu Mali Yönetim Kanunu ile belirlenmiş üç tür denetim vardır. Birincisi ön kontrol, ikincisi iç kontrol üçüncüsü Sayıştay'ın meclis adına yaptığı dış denetimdir. Bu denetimlerden iç kontrol ve ön kontrol sürekli yapılmaktayken, dış

denetim ise yıllık olarak yapılmaktadır (Edizdoğan, 2005: 13). Takvim yılının belirli dönemlerinde Sayıştay bütçeyle ilgili denetim çalışmalarını yapmaktadır.

1.3.2. Bütçenin Çağdaş Fonksiyonları

Bütçenin çağdaş fonksiyonlarını; yönetsel, planlama ve makro ekonomik fonksiyonları olarak sınıflandırmak mümkündür.

1.3.2.1. Yönetsel Fonksiyon

Bütçe ödenekleri kamu yönetiminin etkinliği açısından önemlidir

1.3.2.2. Planlama Fonksiyonu

Plan ekonomik anlamda, geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesi ve belli bir anlayış çerçevesinde sisteme bağlanmasıdır. Planların diğer bir özelliği de uzun vadeli oluşlarıdır. Günümüzde bütçeler yıllık olarak hazırlandığı ve uygulandığı için, bütçeyi salt bir mali plan olarak ele almak mümkün değildir. Ancak, bütçeler devletin bir yıllık dönemine ait gelir ve gider tahminlerini ortaya koyduğu için, kamunun sosyal, ekonomik ve mali planı olduğu belirtilebilmektedir (Bülbül vd., 2005: 11). Bütçeler de daha önceden planlanarak hazırlanmaktadır.

1.3.2.3. Makro Ekonomik Fonksiyon

Mali fonksiyon önemli olmakla beraber günümüzde devletin görevleri ve faaliyetleri alanında hem nitelik hem de nicelik yönünden meydana gelen değişiklikler ve gelişmeler sonucunda, bütçenin ekonomik fonksiyonu mali fonksiyonundan daha önemli hale gelmiş bulunmaktadır. Artık günümüzde bütçe, kamu hizmetlerinin görülmesi görevi yanında, ekonomide gelir dağılımını düzeltme, ekonomik istikrarı sağlama, örneğin fiyat istikrarı ve tam istihdam gibi, iktisadi gelişme ve büyümenin hızlandırılması ve gerçekleştirilmesi ve ekonomide optimal kaynak dağılımının sağlanması gibi birtakım makro ekonomik amaçlarının gerçekleşmesi için bir araç olarak kullanılmaktadır. Bütçe vasıtasıyla, kıt kaynakların, hem kamu ve özel sektör arasında dağılımı hem de kamu sektörü içindeki dağılımı optimal düzeye ulaştırılmaya çalışılmaktadır. Şöyle ki, bugün artık bütçe yolu ile sadece kamu gelir ve giderleri

arasında bir denge kurulmaya çalışılmayıp; bütçe makro ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için de bir araç olarak kullanılmaktadır (Aksoy, 1998: 389). Bütçelerin ekonomiye katkıları oldukça fazladır.

1.4. BÜTÇE SİSTEMLERİ VE UYGULANMASI

Her ülkenin kendine özgü bir bütçe sistemi bulunmaktadır ve bu bütçe sistemleri arasındaki temel farklılıklar bütçe kapsamında yer alan kuruluşlar, sosyal güvenlik kurumları, mali kültür, zenginlik ve devlet borçları gibi unsurlardan kaynaklanmaktadır (Tosun, 2002: 3). Genel olarak bütçe sistemleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Geleneksel bütçe sistemi
- Performans bütçe sistemi
- Program bütçe sistemi
- Sıfır esaslı bütçe sistemi.

1.4.1. Geleneksel Bütçe Sistemi

Geleneksel bütçe, kamu kesimine aktarılan kaynakların tasarrufa dayalı olarak kullanılması için denetimi ön plana çıkarmaktadır. Denetim genellikle; yasama organınca yürütme organına verilen başlangıç ödeneklerinin aşılmaması, ödeneklerin hukuki düzenlemelere uygun olarak kullanılması, ödeneklerin gösterilen harcama kalemlerine harcanması ve diğer harcama kalemlerine harcanmaması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu bakımdan geleneksel bütçe sistemi, kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin, yasama organınca onaylandığı şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini, yani parasal yönden denetlemeyi amaçlamaktadır (Batirel, 1996: 40).

Geleneksel bütçenin işlevleri; mali ve iktisadi, siyasi, hukuki, kontrol ve denetim işlevleri olarak sınıflandırılabilir (Kalenderoğlu, 2002: 168-169).

1.4.2. Performans Bütçe Sistemi

Performans bütçe, çalışma programlarına ve hizmetlere ağırlık veren, özel fonksiyonların gerektirdiği üretim faktörlerini tam ve doğru şekilde yansıtan ve faaliyetlerin başarılabilmesi için örgütsel sorumlulukları belirleyen bir bütçe türüdür. Performans bütçe sistemi, genel olarak aşağıdaki özellikleri taşır (Falay, 1995: 50):

- Faaliyetler belirli programlar şeklinde formüle edilir. Her faaliyet için farklı çözüm yolları ve her çözüm metodunun kapsayacağı süre ve maliyetler belirlenir. Ödeneklerde de, girişilecek faaliyetlere paralel bir bölümlendirme yapılmaya çalışılır.
- Performans bütçe, harcama programlarını ölçülebilir veya sayabilir birimlere indirgemeye yönelir. Uygulamalar, iş ölçütlerine göre planlanır ve bu ölçütler yapılan işin niteliğine göre ve sayısal bir biçimde saptanır.
- Performans bütçe, sisteme uygun bir maliyet muhasebesi sistemiyle anlam kazanır. Çünkü, muhasebe sistemiyle maliyetler ve uygulamaların mali sonuçları hakkında yöneticilere bilgi sağlanmalıdır. Aynı şekilde, her bir sorumlu birime ayrılan fonların kontrolünü de mümkün kılmaktadır.

1.4.3. Program Bütçe Sistemi

Program bütçe performans, bütçe anlayışından daha geniş bir tekniktir. Performans bütçe anlayışında mevcut ödenekler ile en yüksek çıktı sağlanmaya çalışılırken, program bütçe anlayışında toplumun tercihleri veri olarak kabul edilmekte ve bu tercihler arasında en çok fayda sağlayan bileşimin seçilmesi amaçlanmaktadır (Bulutoğlu, 2004: 180). Bu bütçe sisteminde toplum tercihleri dikkate alınmaktadır. Topluma fayda sağlaması önemlidir.

Program bütçe sisteminde farklı tercihler arasında en fazla faydanın sağlandığı tercih seçilerek uygulanmaktadır. Diğer bir ifade ile program bütçe, kamunun belirli hedeflere ulaşabilme tercihleri arasında sıralama yapmaktadır. Bu sıralama programlar, alt programlar ve faaliyet/proje esasına göre yapılmaktadır (Tüğen, 2003: 81). Toplum tercihleri arasında en fazla fayda sağlayan tercih seçilmektedir.

1.4.4. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi

1964 yılında ABD’de ortaya çıkan bu bütçe teorisine göre, her yılın bütçe işlemleri kendi bünyesi içinde değerlendirilmekte, geçmiş yılların politikalarına ya hiç önem verilmemekte veya çok az bağlantı kurulmaktadır. Sıfır tabanlı bütçe, artırımcı bütçelemeye tamamen zıttır. Sıfır tabanlı bütçeleme sisteminde, bütçe çalışmalarının yapılması sırasında geçen dönemin kamu gider ve gelirlerinin bilinmesi yararlı olmakla birlikte, bunun ihmal edilmesi de mümkündür. Bu bütçeleme sistemi de diğer bütçeleme teknikleri gibi; kaynakların etkin kullanımını amaçlayan çağdaş bütçeleme sistemine de sunulan her hizmet ve bu hizmetin ödeneğinin önceden var olmadığı varsayıldığında, bir çıktının en düşük maliyetle elde edilmesi için, en etkin usulün ne olduğunun ortaya konulması ve belirlenmesi gerekmektedir (Dönmez, 2005: 528).

Sıfır esaslı bütçenin yararları ve zararları şunlardır (Edizdoğan, 2005: 231):

- Kaynakların daha etkin kullanımını öngörür.
- Eğitim aracı işlevini görür. Harcamalarının hangi faaliyetler için yapıldığını ve bunların fayda-maliyet analizlerinin yapılabilmesini kolaylaştırır. Yöneticileri, alternatif yollar bulmaya zorlar, dolayısıyla araştırma yapmaya teşvik eder.
- Yöneticilerin değerlendirilmesini sağlar. Yöneticiler, sadece bütçe sürecinde değil, fakat aynı zamanda faaliyet yılları boyunca faaliyetlerini, yeterliliklerini ve fiyat etkinliklerini ayrıntılı bir şekilde sürdürmek durumundadır.
- Problemlerin çözümünde esneklik sağlar. Bu süreçte ve izleyen incelemelerde, gereği gibi yönlendirilemeyen etkinlikler hemen belirlenir ve üst yönetim bu sorunların ortadan kaldırılması için gerekli her türlü önlemler alabilir.
- Faaliyet ve işlemlere tek düzelik getirerek, her düzeyde aynı bütçe formlarının kullanılmasını zorunlu kılar.
- Uzun dönemli planlamayı özendirir.
- Bütçeleme süreci uzamaktadır.

- Kırtasiyeciliği artırır.
- Makro ekonomik bir yaklaşımdan ziyade, mikro ekonomik bir yaklaşıma sahip olması, bütçenin makro ekonomik, siyasi ve sosyal fonksiyonların göz ardı edilmesini sağlar.
- Uygulamada çok sayıda karar paketinin olması halinde, rasyonel tercihin yapılmasında zorluk çekilebileceği gibi, çok sayıda karar paketinin seçilmesi halinde de, kamu faaliyetlerinde artış olacaktır.

1.5. TÜRKİYE'DE KULLANILAN BÜTÇE ÇEŞİTLERİ

Ülkemizde kullanılan bütçe çeşitlerini ikiye ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki 1050 Sayılı Kanunun uygulandığı dönemde kullanılan bütçe çeşitleri diğeri ise; 5018 Sayılı Kanunla getirilen bütçe çeşitleridir.

1050 sayılı Kanun sadece genel bütçeli idareler, katma bütçeli idareler ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsar. Buna karşılık 5018 sayılı Kanun, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrollerini, AB fonları ve yurtiçi ve yurtdışı kaynaklardan sağlanan kaynakların kontrolünü, düzenleyici ve denetleyici kurumlarla ilgili konuların bir kısmını kapsar. Böylece 5018 sayılı Kanun kapsam olarak daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Kanun ayrıca kamu gelir ve giderleri konusunda da geniş açıklamalara yer vermektedir (Arslan, 2004: 151-152).

1050 sayılı Kanunda bütçe türleri genel bütçe, katma bütçe, özerk bütçe ve daha sonra büyük ölçüde kaldırılan fon bütçeleri şeklinde oluşurken; 5018 sayılı kanunda merkezi yönetim bütçesi (I sayılı cetvelde bulunan genel bütçeli idareler, II sayılı cetvelde bulunan özel bütçeli idareler ve III sayılı cetvelde bulunan düzenleyici ve denetleyici kurumların yer aldığı kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur), sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesi şeklindedir. Kanunda, ayrıca kamu idarelerince bunların dışında her hangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı belirtilmiştir (Arslan, 2004: 152-153).

1050 sayılı kanunda bütçenin hazırlanma süreci bütçe tekliflerinin harcamacı kuruluşlarca hazırlanması, Temmuz ayının sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi ve gelir bütçesinin hazırlanarak mali yıl başından en az 75 gün önce Bakanlar Kurulu'nca TBMM'ye sunulması şeklinde düzenlenmiştir. Fakat uygulamada bütçenin hazırlık süreci daha karmaşık bir süreci kapsamaktadır. 5018 sayılı kanunda ise bütçenin hazırlanması sürecine daha ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Merkezi yönetim bütçesi, Bakanlar Kurulu'nun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak ekonomik koşullar doğrultusunda DPT Müsteşarlığı'nca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Bu plana uyumlu olarak gelecek üç yıla ilişkin Maliye Bakanlığı'nca orta vadeli mali plan hazırlanır. Haziran ayının on beşine kadar karara bağlanır. Buna uygun olarak Bütçe Çağrısı ve eki Maliye Bakanlığı'nca; Yatırım Genelgesi ve eki DPT Müsteşarlığı'nca hazırlanarak Haziran ayı sonuna kadar Resmi Gazete'de yayımlanır (Arslan, 2004: 154-155).

Bütçenin hazırlık sürecinin ayrıntılı olması ve çeşitli programlarla koordinasyon sağlanması olumludur. Fakat Maliye ile DPT arasında daha fazla koordinasyona ihtiyaç vardır. Kanununun 17. maddesinde yer alan "Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığı'na verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir" ifadesi halen klasik bütçeden kalma bazı alışkanlıkların sürdürülmekte olduğunu göstermektedir (Arslan, 2004: 159).

1050 sayılı Kanuna göre harcamaların yapılması süreci taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlanması ve ödeme aşamalarından oluşmaktadır. Taahhüt bir harcamanın yapılmasını sonuçlandıracak mal ve hizmet satın alınmasına karar verilmesi aşamasıdır. Bu karar ita amirince verilir. Taahhüdün gerçekleşmesi ile ortaya çıkan borcun tahakkuk ettirilmesinden tahakkuk memuru sorumludur. Bu aşamalardan sonra kamu borcunun ödenmesi için verile emrine bağlanması gerekir. İta amiri saymana harcamanın yapılması için emir verir. Son aşamada borç saymanca ödenir (Batirel, 1996: 93-98).

5018 sayılı Kanunla tahakkuk memuru ve saymanın mali sorumluluğu yanında harcama yetkilileri, mali kontrol yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri de mali sorumluluk kapsamına dahil edilmektedir. Böylece 1050 sayılı kanunda önemli bir

eksiklik olarak görülen ita amirlerinin (harcama yetkililerinin) sorumlulukları olmadığından harcama sürecinde gerekli özeni göstermemeleri sorunu da önlenmiştir. Ayrıca bu yeni üç sıfat ve görevden ikisinin aynı kişide birleşemeyeceği de belirtilmiştir (Arslan, 2004: 170-174).

1.5.1. 1050 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Çeşitleri

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 6. maddesinde bütçe, devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun olarak tanımlanmıştır. 1050 sayılı Kanunun bütçe tanımı genel bütçeyi ifade etmektedir. Ancak, 1050 sayılı Kanun uygulanmaya başladıktan sonra ülkemizde ve dünyada yaşanan gelişmeler, genel bütçe kapsamı dışında kamu gelirleri elde edilmesini ve giderler yapılmasını, kendine özgü esasları olan ve fonksiyonlar icra eden bütçelerin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. Kamu mali yönetim sisteminde genel bütçe dışında yönetilen bütçelerin özellikle 1980'li yıllarda sayı ve büyüklük bakımından önemli boyutlara ulaşmış olması, Türkiye'de mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik tartışmalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur (Mutluer vd., 2006: 176). Türkiye'de, 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemlerde genel bütçeden başka katma bütçeler, özel bütçeler, özerk bütçeler, döner sermaye bütçeleri ve fonlar olmak üzere bütçe çeşitleri de kullanılmaktadır.

1.5.1.1. Genel Bütçe

1050 sayılı Kanunun 6. maddesinde; devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, klasik bütçe anlayışının ortak unsurunu yansıtmaktadır. Ancak, kanuni tanım daha çok bütçenin şekli ile ilgili koşulları üzerinde durduğundan, klasik bütçe anlayışını tamamen yansıtmamaktadır (Edizdoğan, 2005: 6). Devlet bütçeleri gelir-gider tahminlerini gösteren bir yıllık kanunlardır.

Bu tanımdan devlet bütçesinin bir yıllık bir kanun olduğu, gelir ve gider tahminlerini gösterdiği anlaşılmaktadır. Kanunun 30 ve 35. maddelerinde bu Kanunun parlamentoda görüşülme usulü ve süresi yönünden değişik esaslar konulmuştur (Uçak,

1999: 37). TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar, Danıştay, DPT, DİE vb. bütçeler genel bütçelerdir.

1.5.1.2. Katma Bütçe ve Katma Bütçeli Kuruluşlar

Giderlerini kendine has gelirleriyle karşılayan kuruluşlardır. Toplum ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hizmet sunarlar.

Genel itibariyle katma bütçeli kuruluşların özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Akça, 1995: 55):

- Katma bütçeli kuruluşlar, giderlerini kendi gelirleriyle karşılama amacıyla kanunla kurulmuş, kamusal ve hizmet üreten, kamu hizmeti gören kuruluşlardır.

- Ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen, bir bakanlığa bağlıdır. Örneğin, üniversiteler bütçelerinin hazırlanması yönüyle Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlıdır. Bunun dışında bir bağlılığı olmayıp, harcamalar kendi yetkili organları tarafından yapılır. Rektörler en üst ita amiri olup, yetkilerini alt makamlara devredebilirler.

- Kendi kanunları dışında genel muhasebe kanunu hükümlerine bağlıdır.

- Bütçelerini kendileri hazırlayıp Maliye Bakanlığı'na sunarlar.

- Katma bütçeli kuruluşların gelirleri giderlerinden fazla olursa, fark genel bütçeye aktarılır. Genellikle kendi gelirleri yetersiz kaldığından, giderlerini karşılamak için hazine yardımı alırlar.

- Bütçeleri şekil yönüyle genel bütçeye benzer. Genel bütçedeki cetvel çeşitleri katma bütçede de vardır.

- Bu bütçeler genel bütçe gibi “program bütçe” bazında hazırlanırlar.

- Mali denetimleri de genel bütçenin denetimi şeklinde olur; Sayıştay denetimindedirler.

- Katma bütçeli uygulaması, belirli kamu hizmetlerini veren örgütleri ayrı bir bütçeye kavuşturarak, hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmalarını sağlamak; hem kaynak oluşturmak, hem de söz konusu hizmetten yararlanmayanların katkısını azaltmak amacını taşır.

- Katma bütçeli kuruluşların sağlıklı bir biçimde çalışmalarını sürdürebilmeleri ve siyasi baskıdan etkilenmemeleri için mali ve idari açıdan verilmiş kısıtlı da olsa özerkliklerden söz edilebilir.

Ülkemizde katma bütçeler, ilk kuruluş yıllarında daha çok ticari nitelikte hizmet üreten ve ürettikleri malları satabilen kuruluşlar için uygulanmıştır (Özmen, 1991: 31). Katma bütçeli kuruluşların büyük bir kısmını devlet üniversiteleri oluşturur. Üniversitelerin yasayla katma bütçeli kuruluşlar olarak belirtilmesinin en büyük sebebi, bilimsel tarafsızlık ve özerkliğin gerçekleştirilebilmesi için mali özerkliğin sağlanmasının gerekliliğidir (Eş, 2000: 72). Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü gibi katma bütçeli kuruluşlar, 5018 sayılı Kanun'da genel bütçe, yüksek öğretim kurumları ve bazı diğer katma bütçeli idareler özel bütçe kapsamına alınmıştır.

1.5.1.3. Döner Sermayeli İşletme Bütçeleri

Genel olarak döner sermaye; bir idarenin olağan faaliyetlerinin yürütüldüğü sermayesinin dışında oluşan kapasite fazlasının bütçeden yapılan yardım sayesinde değerlendirilerek üretime sokulabilmesini ifade etmek için kullanılır (Deniz, 2002).

Döner sermaye işletmeleri ile genel ya da katma bütçeli kuruluşlar kamu hizmetlerini yürütürken mevcut sabit sermayelerini tam kapasite ile kullanabilmekte, ekonomideki artan talebe belli ölçüde cevap verebilmekte, üstelik gelir de elde etmektedirler. Döner sermayeli işletmeler elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler (Coşkun, 2000: 78).

1.5.1.4. Özerk Bütçeler

Özerk bütçeler, kamu iktisadi teşebbüslerine ait bütçelerdir. Kamu iktisadi teşebbüsleri; genel bütçenin dışında kendilerine belirli bir sermaye verilmiş, tüzel

kişiliğe sahip, ekonomik alanlarda ticari esaslara göre özerk bir tarzda yönetilmek üzere kurulmuş kamu teşebbüsleridir. Kamu iktisadi teşebbüsleri 1938 yılında 3460 sayılı, 1964 yılında 440 sayılı ve 1983 yılında 233 sayılı kanun hükmünde kararname ile yasal çerçeveye içine alınmıştır. Kamu iktisadi teşebbüsleri, meclis tarafından denetlenir (Akça, 1995: 57).

Kamu iktisadi teşebbüslerinde faaliyetler plan, program ve bütçelere dayalı olarak yürütülürler. İşletme bütçeleri yıllık genel yatırım finansman programındaki hedefler esas alınarak hazırlanır ve yönetim kurulunun onayının ardından ilgili bakanlık ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'na gönderilir (Coşkun, 2000: 108).

1.5.1.5. Fon Bütçeleri

Fon, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından bazı amaçların gerçekleştirilmesi için kamu gelirlerinden bir kısmının, özel kanun ya da kararlarla ya bütçeden ya da bütçe dışından ayrılarak bir yıllık süre ile sınırlı olmaksızın gerektiğinde harcanmak üzere bir hesapta tutulmasıyla meydana getirilen paradır (Aktan, 1986: 51). Buna göre kamu kesimi tarafından oluşturulan fonların başlıca özellikleri;

- i) Belirli amaçlara yönelik olma,
- ii) Belirli kanun ve kararlarla kurulma,
- iii) Gelirlerinin ya bütçeden ya da bütçe dışından sağlama,
- iv) Bütçe yılını aşabilme şeklinde sıralanabilir.

Ülkemizde fon uygulamasına gidilmesinin başlıca sebepleri; bütçelerin yıllık olması, kamu yatırım projelerinin gerçekleşmelerinin gecikmesi, iktidarların daha rahat harcama yapmak istemeleri ve müdahaleci devlet anlayışı ile artan devlet faaliyetlerine paralel olarak bunların finansmanını sağlamak amacıyla uygulamada belli bir noktadan sonra ihtiyaçları karşılayamaz durumda kalan vergi, resim, harç gibi bilinen geleneksel kamu gelirlerinin yanı sıra yeni gelir kaynakları bulma ve bunları daha rahat kullanma arayışındır (Dikeç, 1987: 1).

Ülkemizdeki mevcut fonları üç grupta toplamak mümkündür. Bunlar (Meriç, 1999: 198):

- Bütçe içi fonlar,
- Kaynağını büyük ölçüde bütçeden alan fonlar,
- Bütçe dışı fonlardır.

Fon sisteminin disiplin altına alınması amacıyla yapılan çalışmalar, 1993 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile başlatılmıştır. Bu düzenleme ile fonların gelir ve giderleri tek bir kaynaktan izlenmeye başlanmış ve büyük bir kısmı bütçe kapsamına alınmıştır. Diğer taraftan 2000-2002 dönemini kapsayan Makroekonomik Program ile bütçe içi fonların tümüyle kaldırılması, bütçe dışı fonlardan kuruluş amaçları doğrultusunda çalışmayanların tasfiye edilmesi ve fonlara ek mali yükümlülükler getirilmemesi amaçlanmıştır (Mutluer vd., 2006: 185).

1.5.1.6. Mahalli İdari Bütçeleri

Mahalli idarelerin bütçeleri özel bütçedir.

Ülkemizde genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden belediyelere ve il özel idarelerine toplam % 10,95 oranında pay verilmektedir. Genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı %3,83'ne tekabül eden kısmı yönetimi merkezi idareye ait olan fonlarda toplanmakta; %7,12'lik kısmı ise nüfus durumlarına göre belediyelere ve il özel idarelerine dağıtılmaktadır. Bu fonlar "Belediye Fonu", "İl Özel İdareleri Fonu" ve "Mahalli İdareler Fonu" undan oluşmaktadır. Söz konusu fonlardan belediye ve il özel idarelerine belirli esaslar çerçevesinde yardım yapılmaktadır. Merkezi yönetim bu fon kaynakları sebebiyle yerel yönetimlerin hizmet politikalarını da yönlendirmektedir (Meriç, 1999: 147).

1.5.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Çeşitleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte uluslararası standartlarda, Avrupa Birliği normlarına uygun daha verimli bir sistemin oluşturulması

hedeflenmektedir. Bu bağlamda hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiştir. Böylece bütçe hazırlanma sürecinde yaşanan karmaşıklıkların ortadan kaldırılması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması ve modern bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir.

5018 sayılı Kanuna göre genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

Kanuna göre merkezi yönetim bütçesi, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan genel bütçe, özel bütçe ile düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşmaktadır.

1.5.2.1. Genel Bütçe

Genel bütçe, 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

- TBMM,
- Cumhurbaşkanlığı,
- Yüksek yargı oranları,
- Sayıştay,
- Bakanlıklar,
- Başbakanlık ve bağlı kuruluşları genel bütçeli kuruluşlara örnek gösterilebilir.

Genel bütçeli kuruluşlar, tek bir tüzel kişilik dahilinde, aynı nakit idaresi kapsamında kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idareler olarak varlıklarını sürdürürler (Tosun ve Cebeci, 2006: 9).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 39. maddesinde, özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarlarının ilgili idarelerin bütçelerinde gösterileceği ve mali yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarının, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemeyeceği hükme bağlanmıştır (Mutluer vd., 2006: 190). Özel ödenek miktarı özel gelir tutarını geçemeyecektir.

1.5.2.2. Özel Bütçe

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 12. maddesine göre özel bütçe "Bir bakanlığa veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi" şeklinde tanımlanmıştır.

Özel bütçeli kuruluşlar (Tosun ve Cebeci, 2006: 10);

- Ayrı bir tüzel kişiliğe haizdir.
- Mevzuatla; sosyal, bilimsel, teknik, kültür gibi alanlarda görevlendirilir.
- Belli ölçüde özerkliğe sahiptir.
- Kendilerine özgü mal varlıkları vardır.
- Nakit idarelerini kendileri yürütülürler.

1.5.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. Özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış olan bütün düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerini kapsar.

1.5.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, 5018 sayılı Kanunla kurulan ve Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Kanuna göre düzenleyici ve denetleyici kurumlar;

- Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- Kamu İhale Kurumu
- Rekabet Kurumu
- Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu şeklinde sıralanabilir.

1.5.2.5. Mahalli İdare Bütçesi

Mahalli idareler merkezi yönetimin aksine, toplumun geneline değil sadece belli bir kısmını ilgilendiren hususlarda, belli bir bölge ile ilgili olarak faaliyet göstermek amacıyla kurulmuş kurumları ifade eder (Tosun ve Cebeci, 2006: 10).

Mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri bu kapsama girmektedir. Mahalli idareler İl Özel İdaresi, Belediyeler ve Köylerden oluşmaktadır.

Değişikliklerden en çok etkilenecek olan kamu idarelerinin başında mahalli idareler gelmektedir. Sayı ve yapı olarak farklılıkları nedeniyle, başlarda sıkıntıların ortaya çıkacağı beklenmektedir. Muhasebe, bütçe, mali raporlama ve istatistik ve kontrol süreçlerinde köklü değişiklikler getiren kanun aynı zamanda performans, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri açısından da kapalı bir kutu olan mahalli idareleri açık sistemlere doğru yönlendirmeyi amaçlamıştır (Gülşen, 2006: 47). Kanun sayesinde mahalli idarelerde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amaçlanmıştır.

1.6. DEVLET MUHASEBESİ VE BÜTÇELEME İLİŞKİSİ

Devlet muhasebesi, kamu kurum ve kuruluşları ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi olan kesimlere iletmek üzere, mali bilgileri üreten bir bilgi sistemidir. Bu

nedenle devlet muhasebesinin konusu ilgili kamu kuruluşunun yapmış olduğu faaliyetler sonucunda gerçekleşen mali nitelikli işlem ve olaylardır. Bu işlem ve olaylar, devletin sahip olduğu ekonomik değerlerde ve kaynaklarda değişime neden olurlar. Devlet muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler, kamu yönetimine kendi performansını görme ve değerlendirme imkanı sağlarken, ilgili olan kesimlerin, kamu mali yönetimi icraatları ve performansı hakkında bilgi edinmelerini sağlar. Bu nedenle muhasebe, ilgili kamu kuruluşunun yönetiminin ilgili kesimlere hesap vermesini sağlar (Kalmış, 2006: 233). Devlet muhasebesi kamu mali yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Elde ettiği veriler sonucunda oluşturulan tablolar sayesinde, kamu kurumlarının mevcut durumlarını görmek mümkündür. Bu yüzden muhasebe verileri, kamu kurum ve kuruluşları için önemlidir.

Bütçe yapmak için verilere, (muhasebe kayıtlarına) verilerin ortaya çıkması için bütçe denilen belgeye ihtiyaç vardır. Diğer bir deyişle muhasebeden bahsedebilmek için muhasebenin ortaya çıkmasını sağlayacak olayların (gelir-gider) gelişmesi gerekmektedir. Olayların doğmasını sağlayacak olan ise bütçedir. Bütçeden bahsedebilmek için olaylar ortaya çıktıktan sonra bunlarla ilgili verilerin tutulması ve bu geçmiş verilerden yararlanarak bütçenin oluşturulması gerekecektir. Sonuç olarak muhasebe bütçeyi, bütçe muhasebeyi ortaya çıkarmaktadır. Devlet, bütçesini muhasebesinden aldığı ve raporladığı verilerle yapmaktadır. Bu bakımdan bütçe muhasebe uyumu da son derece önemlidir. Eğer devlet muhasebesi ile bütçe arasında hesap ve kodlama açısından uyum sağlanamaz ise muhasebeden istenilen veriler alınamaz ve bütçe hazırlanamaz. Örneğin bütçede yer alan bir harcama kalemi için muhasebede buna uygun bir hesap açılmaz ise ve başka bir hesapta bu takip edilirse devletin bu harcama ile ilgili rapor üretmesini sağlamak mümkün olmamaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 116-117). Muhasebe ve bütçe birbiriyle ilişkili olarak çalışır. Bütçe oluşturabilmek için muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu iki terimi birbirinden bağımsız düşünmek mümkün değildir.

Geçmişte, yani ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin küçük olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça basitti. Nakit esaslı olarak adlandırılabilen muhasebe sistemleri o günün ihtiyaçlarını karşılamakta yeterli

olabiliyordu. O günün şartları altında nakit bazlı muhasebe sistemi, politika hedefleri, ödeneklerin kullanımı ve yasal sorumluluk denetimi için ödenekler, giderler, gelirler ve devlet borçları konusunda yeterli bilgi sağlayabiliyordu. Ancak, söz konusu sistem artık günün ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiştir. Bu bakımdan, özel sektör muhasebe sistemlerine benzer sistemlerin uygulanması zorunluluğu doğmuştur. Nitekim 1050 sayılı Kanunun yerine getirilmiş olan 5018 sayılı Kanun, bütçe muhasebe sisteminde önemli değişiklikler getirmiştir (Mutluer vd., 2006: 24-25). Nakit esaslı muhasebe sistemi sadece bütçe odaklı bir sistem olduğu için gerçek muhasebe verilerini yansıtmamaktaydı. Yeni kanun çerçevesinde tüm gelir-giderler kaydedilerek doğru ve güvenilir bilgiler üretilmeye başlanılmıştır.

Devlet bütçesi ve devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin en iyi şekilde kurulması için Türk bütçe sisteminde ve devlet muhasebesinde 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında çalışmalar başlatılmıştır. 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri (GFS) esasına dayalı sınıflandırma modeli ve bu modelin daha sonra Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA95) standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı, muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. Bütçe sistemi olarak ise Performans Esaslı Bütçe sistemine geçiş çalışmaları yapılmıştır. Performans bütçe sistemine ve analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, muhasebe yönetmeliğindeki hesap kodlarıyla uyumlu halde gerçekleştirilmeye başlanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2006 Bütçe Hazırlama Rehberi, 2004). Yapılan reform çalışmaları sayesinde daha etkin bir sistem oluşturulmak amaçlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE BÜTÇELEME ÜZERİNE ETKİLERİ

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde önemli bir yere sahiptir. Nitekim ülkeler yaptıkları yeniden yapılandırma çalışmalarında ilk iş olarak, muhasebe sistemlerini tekrar gözden geçirmeyi tercih etmişlerdir. Çünkü muhasebe doğru ve güvenilir bilgiler üretmelidir. Bu sebepten devlet muhasebesi önem arz etmektedir.

2.1. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin tamamının ya da bir kısmının mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve analiz edip yorumlayarak kişi ve kurumlara bilgi ihtiyacına yönelik raporlar sunan bir bilgi sistemidir (Karaarslan, 2005: 1).

Devlet muhasebesi de genel muhasebe tekniğinin bir türüdür. Devlet muhasebesi, bir işletmenin iktisadi faaliyetleri sırasında ihtiyaç duyduğu muhasebe hizmetinin, devlet faaliyetlerinde kullanımına imkân veren bir biçimdir. Kamu ihtiyaçlarını karşılamak için bu amaçla mal ve hizmet üreten ve harcamalarını vergiler yoluyla finanse eden devletin tüm faaliyetlerinin kaydını sağlamaya yönelik bir tekniktir. Bu teknikteki gelişmeleri şüphesiz, muhasebeden ayrı olarak düşünmek imkânsızdır. Devlet muhasebesi; devlet anlayışındaki ve muhasebe tekniğindeki gelişmelerden etkilenerek gelişmiştir (Güngör, 1981: 14-15). Gelişmeler ışığında ülkelerin ilk değişime uyarlamaya çalıştığı sistem devlet muhasebesidir.

Devlet muhasebesi kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarının kullanımında yetkili olan yöneticilerin bunları kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir araçtır

(T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 2). Kamu kurum ve kuruluşlarına ait gerçek verileri devlet muhasebesi göstermektedir.

Klasik yaklaşıma göre devlet muhasebe sistemi; sadece devletin gelir ve giderlerini kamu bütçesine uygun olarak gerçekleşmesini sağlayacak biçimde kayıtların yapılmasına ve sonuçların kontrolüne odaklanmıştır. Bu anlamda devlet muhasebesi, devletin gelir ve giderlerinin, varlıklarının ve borçlarının kayıtlarının tutulduğu ve belirli bir dönem içinde söz konusu değerlerde meydana gelen değişimlerin izlenmesini sağlayan muhasebe sistemidir (Güvemli, 1995: 29). Sadece bütçe için gerekli olan gelir ve giderlerin dikkate alındığı bir muhasebe sistemi söz konusudur.

Devlet muhasebesinin bütçe ve yasalara uygunluğunu da dikkate alarak yapılan tanıma göre ise devlet muhasebesi, devlet otoritesi ile yönetilen tüm kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının belirlemelerine göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini yapan ve devlet hizmetlerinin maliyetlerini hesaplayarak ileriye dönük kararların alınmasında yönetime yardımcı olan muhasebe sistemidir (Arıca, 2002: 11).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere; devlet muhasebesi en geniş anlamıyla, devlet faaliyetlerinin bütçe kanunu ile belirtilen süreler içinde, yasama organının arzusuna göre yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan, ileriye yönelik kararların alınmasında idareye ışık tutan ve devlet malvarlığındaki artış ve eksilişleri para ile ifade eden bir muhasebe tekniğidir (Güngör, 1981: 16).

Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi ile devlet muhasebesi; bütçenin uygulayıcısı hükümetler yanında, uygulamadan etkilenen yerli ve yabancı yatırımcılara, akademisyenlere kadar toplumun her kesimine, bütçe uygulamaları ve sonuçları hususunda; zamanında, doğru ve tutarlı bilgi vererek, bütçenin doğruluk, alenilik, açıklık ve mali saydamlık ilkelerinin etkinliğini arttırmaktadır (Bülbül vd., 2005: 126).

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki

yöneticilerin kullanımına eş zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır (Dişli, 2004: 11). Bunu gerçekleştirecek olan ise devlet muhasebesidir.

2.2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN AMACI VE KAPSAMI

Kamu hizmetlerini yapmakla yükümlü olan devlet, aynı zamanda yapmış olduğu kamu harcamalarını en iyi bir şekilde izlemek ve bunun hesabını vermek zorundadır. Devletin hesabını vermek zorunda olduğu yalnız kamu giderleri değildir. Devlet aynı zamanda devir almış olduğu değerleri de muhafaza etmek ve bunların değerlerinde meydana gelen değişiklikleri izlemek zorundadır. Bu da etkin bir devlet muhasebesi ile mümkündür (Akarçay, 1980: 7). Devlet muhasebesi, kamu kurumlarının sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olur.

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içindeki ülkelerin, mali reform çalışmalarına kamu muhasebesini düzeltmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve bunları detaylı bir şekilde raporlar. Bu nedenle devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve kamuda saydamlığın en önemli unsurudur (Taşdemir, 2002: 180). Bu sebeple ülkeler her türlü değişimi, muhasebe sistemlerine uyarlamaya çalışmaktadırlar.

Devlet muhasebesi kamu yönetimi için bir araç olmanın yanında kendi içinde önemli amaçlar barındırır. Buna göre, 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 mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri sağlıklı bir biçimde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını raporlar şeklinde ortaya koyar (Karaarslan, 2005: 1).

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise, genel yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır (Gülşen vd., 2006: 1).

Devlet muhasebesinin temel amaçlarını birkaç maddeyle açıklayabiliriz (Kızılkaya vd., 2006: 9):

- Kapsama giren idare ve kurumların bir mali yıla ait faaliyetleri ile gelir ve giderlerinin yönetim ve denetimine yardımcı olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderlerdeki değişimleri tespit ve kayıt edip mali tablolara dökerek sonuçlarını ilgililerin bilgisine sunmak,

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

- Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların değerlendirilerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında sunulması, sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar ve gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde vazgeçilmez bir rol oynar.

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Genel yönetim ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmaktadır. Devlete ait olan mali ve mali olmayan şirketler, kamu sektörünün içinde yer almakla birlikte genel yönetime dahil değildir. Çünkü devlete ait mali ve mali olmayan şirketlerin varlık sebebi özel hukuk ilke ve kurallarına göre mal ve hizmet üretilip kar elde etmektir. Dolayısıyla bu şirketler ticari muhasebe usul ve esaslarına göre yönetilmekte, devlet muhasebesinin kapsamı dışında kalmaktadırlar. 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 çerçeve bir hesap planının oluşturulmasıdır. Devlet muhasebesine ilişkin muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olmalıdır. Çerçeve hesap planı da hem yurt içindeki kullanıcıların bilgi ve yönetim ihtiyaçlarına uygun ve hem de uluslararası mali kuruluşların belirlediği niteliklere ve sınıflandırmaya uygun, devlet hesaplarında saydamlığı sağlayacak ve mali kararları alanların ve bunları uygulayanların hesap verilebilirliğine temel oluşturacak rapor üretmeye elverişli olmalıdır (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 13).

Bu çerçevede Türkiye için genel devlet tanımına hangi kurum ve kuruluşlar girmektedir. Genel ve katma bütçeli idareler, fonlar, döner sermayeler, genel bütçeden aldıkları paylar ile faaliyetlerini sürdüren özel bütçeli kuruluşlar ile bunlarca kurulan, yöneticileri ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen pazar dışı mal ve hizmet üreten devlet kuruluşları merkezi yönetim kapsamındadır. Sosyal güvenlik alanında faaliyet gösteren, kanun ile kurulan ve üye olmanın ve prim ödemenin zorunlu olduğu emekli sandığı, sosyal sigortalar kurumu başkanlığı ve bağkur ve bunlara bağlı olarak oluşturulan, yönetim ve mali kurumları alt sektörü kapsamında yer almaktadır. Belediyeler ve il özel idareleri ile bunlara bağlı olarak oluşturulan, yöneticileri bu kuruluşlarca atanan ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen ve pazar dışı mal ve hizmet üreten şirketler yerel yönetimler alt sektöründe yer alacaklardır (Kerimoğlu, 2002: 99).

2.3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNE TEMEL TEŞKİL EDEN GÖRÜŞLER

Devlet muhasebe sistemlerine ilişkin görüşleri;

- Klasik görüşe göre devlet muhasebesi
- Çağdaş görüşe göre devlet muhasebesi şeklinde sınıflandırabiliriz.

2.3.1. Klasik Devlet Muhasebesi Görüşü

Devlet muhasebesinde klasik görüş, devletin gelir ve giderlerini izleme bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini gözleme görevi dışına çıkmamaktadır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesi, bir bütçe muhasebesidir (Giray, 1997: 136). Bütçeyle ilişkili olmayan hiçbir gelir-gider devlet muhasebesine konu edilmemektedir.

Klasik devlet muhasebesinde, devletin mal varlığı kapsam dışında bırakılıp sadece gelir ve giderler izlenmektedir. Duran varlıkların kaydı sadece kağıt üzerinde yapılmakta fakat muhasebeye yansıtılmadığından sağlıklı bir yapı ortaya çıkmamaktadır. Klasik anlayışa göre devletin mal varlığı, devlet muhasebesi içinde tutulmaz (Gökçen, 2003: 34). Bunun nedenleri aşağıda maddeler halinde verildiği gibidir (Arıca, 2002: 16):

- Devlet, elinde bulundurduğu mal varlığının gerçek sahibi değildir ve bu mal varlığı üzerinde tam bir tasarruf yetkisi de yoktur. Devlet bu malları satamaz ve kiraya veremez. Bu malların değişim değeri olmadığından muhasebesini de tutmak mümkün değildir.

- Devletin mal varlığı bireylerin mallarından alınmış hisselerin toplanmasıyla meydana gelmektedir. Devletin amacı da bu mal varlığının kaydını tutmak değil, korumak olmalıdır. Bu nedenle eğer devlet bu malları kapsamına alarak bir bilanço çıkarırsa bu bilançosunu devlet bilançosu olarak tanımlamak doğru olmayacaktır.

- Devletin bütçe hesapları ile mal varlığı hesaplarının beraber tutulması muhasebe tekniği açısından da zordur. Çünkü bütçe geleceğe yönelik tahminleri yani gerçek olmayan değerleri gösterirken mal varlığı hesapları gerçek değerleri göstermektedir. Bu nedenle gerçek ve tahmini değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir.

- Klasikler devletin mal varlığına sahip olmasını tehlikeli bulmaktadırlar. Klasiklere göre mal varlığı muhasebesi düşüncesi devlet mal varlığını artırmaya

yöneltmekte ve bu da devleti asıl amacı olan, malları korumak ve rasyonel şekilde kullanmaktan uzaklaştırarak devleti zoraki sosyalizme götürmektedir.

- Devletin mal varlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortismanlarını hesaplamak oldukça zordur. Çünkü devletin çok geniş gayrimenkulleri ve sayı olarak çok fazla menkulleri bulunmaktadır. Bütün bu devlet mallarının sayılması, envanterinin yapılması, değerlerinin belirlenmesi ve amortismanlarının hesaplanması küçük devletler için olanaklı olabilir ama büyük devletler için olanaksızdır.

- Mal varlıklarının muhasebeleştirilmesi düşüncesi bir bilanço düzenlenmesini gerektirmektedir. Bilanço düzenlenirken de bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların bilançoya konulması gerekmektedir fakat devlet mal varlığının likiditesi güç hesaplanan değerler olması, bunların gerçek değerlerinin belirlenmesini olanaksız hale getirmekte ve buna dayanarak düzenlenen bilançoda da gerçek değerlerin görülmesi mümkün olmamaktadır.

Klasik görüşe göre devlet muhasebesi, sadece bütçe verilerini dikkate alması ve devlete ait mal varlıklarını kayıt altına almamasından dolayı devletin gerçek durumunu yansıtmamaktadır.

2.3.2. Modern Devlet Muhasebesi Görüşü

Modern devlet muhasebesi anlayışına göre devlet muhasebesi, klasik anlayışın aksine, devlet gelir ve giderlerine ek olarak devlet borç ve alacakları ile devletin malvarlığını da kapsamına almalı ve muhasebeleştirmelidir. Zira, devletin zamanla genişleyen faaliyet alanına bağlı olarak birtakım borç ve alacaklarının bulunması ve bir malvarlığına sahip olması kaçınılmazdır. Bundan dolayı, devlet muhasebesini sadece bütçe muhasebesi olarak değerlendirmek hem doğru değildir, hem de kamu yönetiminin ihtiyaçlarına tam olarak cevap verilememesi anlamına gelmektedir (Giray, 1997: 138). Bu sayede devletin gerçek durumunu görmek mümkündür.

Bütçeye göre gider olarak kabul edilen bir harcama, mal varlığı bakımından bir gider olmadığı gibi; bütçe açısından bir gelir, mal varlığı bakımından gelir değildir.

Örneğin; bir gayrimenkul satın alınması bütçe açısından bir gider olduğu halde, mal varlığı bakımından bir gider değildir. Çünkü, mal varlığında bir değişiklik olmamış, nakit gayrimenkul haline gelmiş, faydası uzun dönemde tükenecek bir varlık haline gelmiş ve para taşınmaz hale sokulmuştur (Akarçay, 1980: 10).

Modern devlet muhasebesi anlayışının klasik anlayışın bütçe muhasebesi odaklı yaklaşımına ilişkin olarak öne sürdüğü karşıt görüşler şu gerekçelerle ifade edilmektedir (Giray, 1997: 138):

- Devletin malvarlığı milletindir. Ancak bu durum devletin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Devlet söz konusu malların hesabını verebilmesi için malvarlığında meydana gelen her türlü değişikliği kayıt altına almalıdır.

- Günümüzde devlet fonksiyonlarının artması ile birlikte devletin malvarlığında da önemli artışlar olmuştur. Devletin malvarlığının artması modern devlet anlayışının bir sonucudur. Devlet bilançosunun gerçekçi bir şekilde çıkartılabilmesi için mutlak suretle malvarlığının da muhasebeye yansıtılması gerekmektedir.

- Mevcut malvarlığının kayıt altına alınması görüşünün mutlak suretle malvarlığını arttırıcı bir etki yaratacağı sonucunun çıkarılması çok akılcı bir yaklaşım değildir.

- Teknik olarak bütçe hesapları ile patrimuan hesaplarının farklı gruplarda ele alınması gerekmektedir. Bu durum imkânsız olmamakla birlikte hesap planında bu ayırım dikkate alınarak yapılacak düzenleme ile söz konusu sorun ortadan kaldırılabilir.

- Öncelikle devlet bilançosu ile ticari bilançonun birbirinden ayrı düşünülmesi gerekmektedir. Her ne kadar devlet bilançosunda yer alan bazı kalemleri tam olarak değerlendirmek söz konusu olmasa da, bu durum kalemlerin bilançoya alınmasına engel değildir. Örneğin, müzeler, tarihi eserler, saraylar gibi kalemlerin değerlerinin kayda alınmasında birtakım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, gerçeği net olarak yansıtacak bir yöntem belirlenerek kayda alma işlemine başlanılmalıdır.

- Patrimuan muhasebesinin büyük ölçekli devletlerde uygulanmasında büyük zorluklarla karşılaşılacağı mutlak suretle doğrudur. Ancak zorlukların var olması uygulamanın gerçekleştirilmesine engel değildir. Devletlerin büyük olması, faaliyetlerinin çoğalmasına ve hatta patrimuanının da değişikliklere uğramasına neden olacaktır. Bu nedenle patrimuan muhasebesinin kullanılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

2.4. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ VE UYGULANMASI

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesinde de sistemden beklenen faydalar ve varılmak istenilen hedefler, devlet muhasebesi sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır. Tarihsel gelişim süreci içerisinde muhasebe sistemlerini; Kameral muhasebe sistemi, Schneider muhasebe sistemi, Constante muhasebe sistemi ve Logismografi muhasebe sistemi şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde, Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir (Karaarslan, 2004: 38).

2.4.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmıştır. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir-gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir. Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır (Karaarslan, 2006: 3). Bu sistemi iki başlık altında incelemek mümkündür.

- **Eski Kameral Muhasebe Sistemi:** Eski Kameral muhasebe sistemi ilk önce Avusturya'da kullanılmaya başlanmıştır. Bu sistemde kasa defteri ile gelir ve gider müfredat defteri olmak üzere iki defter kullanılmaktadır. Kasa defterinin borç sayfasına, vergi cetvellerine veya tahakkuk fiş ve bordrolarına istinaden gelir kayıtları, alacak sayfasına masraf ita emirlerine istinaden gider kayıtları işlenir. Eski Kameral Sistem, gelir ve gider tahakkuklarını gösterdiği için bu hesaplara ait bakiyeler bilinmez. Yıl içerisinde kasa defterlerine kaydedilen muameleleri kontrol eden bir hesap

bulunmaktadır. Senelik hesaplar veznedar tarafından kasa hesabına istinaden çıkarıldığı için yapılan hata ve suistimallerin gizlenmesi mümkün olmamaktadır (Akmüt, 1973: 21).

- **Yeni Kameral Muhasebe Sistemi:** Yeni kameral muhasebe sistemi ilk defa Avusturya İmparatorluk Muhasebe şefi Püechenberg tarafından XVII. Yüzyılın sonlarına doğru kullanılmıştır. Yeni sistemde kasa ve muhasebe servisleri bulunur. Kasa servisinde para, muhasebe servisinde ise gelir ve gider defterleri tutulmaktadır. Hesapların iki ayrı servis tarafından tutulması kontrol imkanı sağlamakta ve eski Kameral muhasebenin yukarıda gördüğümüz mahzurunun ortadan kaldırmaktadır. Kasa defteri veya para defteri eski kameral muhasebede olduğu gibidir. Gider defterlerinde ise yıl içindeki gelir ve gider tahakkuklarını da gösterecek sütunlar açılmıştır. Yıl sonlarında gelir ve giderlerin bütçeye uygunluğunu kontrol etmek için senelik hesaplar yapılır. Yeni Kameral muhasebe sistemi eski sistemin mahzurlarını ortadan kaldırmakla beraber sadece bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesine imkan verdiği patrimuanda meydana gelen değişiklikleri göstermediği için terkedilmiştir (Akmüt, 1973: 21).

2.4.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Schneider muhasebe sistemi, kameral muhasebe sisteminin gelişmiş bir versiyonudur. Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir. Ayrıca bu sistemde kameral sistemde tutulan kasa defteri yoktur. Yevmiye defterinin de ilk olarak bu sistemde kullanıldığı görülmektedir. Yevmiye defteri, gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Sistemde ayrıca defter-i kebir ve gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaktadır (Karaarslan, 2004: 39).

Bu sistemin en önemli faydası, nakit işlemlerinin yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer vermesidir. Ayrıca sistem, kar-zarar hesaplarının da çıkarılması suretiyle bilanço düzenlenmesine olanak vermektedir (Karaarslan, 2004: 40).

2.4.3. Constante Muhasebe Sistemi

Constante muhasebe sisteminde bütçe hesapları yanında mal varlığı hesaplarına da yer verilmektedir. Sistem, bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kaydetme ilkesine göre kurulmuştur. Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmektedir (Karaarslan, 2005: 11). Mal varlığındaki artış ve azalışları izlemek mümkündür.

Sistem, devlet mal varlığındaki değişmelerin (artış ve azalışlar) saptanmasına olanak verdiği gibi, mali yılın sonunda kar zarar durumlarının da hesaplanabilmesini sağlamaktadır (Sipahi vd., 2007: 12).

2.4.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sisteminde de Constante muhasebe sisteminde olduğu gibi bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bir arada görülmektedir. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi, bir de malvarlığının idarecisi olduğu anlayışından hareketle, mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur (Karaarslan, 2006: 4). Bu sistem diğer sistemler içinde önemli bir yere sahiptir.

Logismografi sistemi, bütçe ve malvarlığı hesaplarını her an gösterebilmesi yanında, devlet işlemlerinin maliyetini de göz önünde bulundurulmasını sağlayan bir teknik olması sebebiyle devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır (Karaarslan, 2006: 4).

2.5. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam

tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Bu ikisinin arasında, değişik bir çok versiyonları olsa bile, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır. Genel olarak devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemleri şunlardır (T.C. Maliye Bakanlığı, From Cash Accural Basis, 2002: 16):

- Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi
- Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi
- Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi
- Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi.

2.5.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydetmektedir. Nakit esaslı muhasebe sistemi, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmemekte mali işlemler ve olaylar nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir (Karaarslan, 2005: 13). Çünkü bu esasa göre mal ve hizmet bedelleri, ödendiğinde tüketilmiş, gelirler ise tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilmektedir (Arıca, 2002: 35). İşlemlerin sadece nakit giriş ve çıkışı sağlandığı anda kaydedilmesini gerektiren bir muhasebe sistemidir.

Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalarını, devlet borçları ile yükümlülüklerini, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kaydetmemekte ve raporlamamaktadır (Gökçen, 2003: 24). Sadece nakit giriş ve çıkışlarının kaydedilmesinden dolayı devlete ait borç ve alacakların ve malvarlığının izlenmesine engel teşkil etmektedir. Nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanması en kolay olan bir sistemdir. Çünkü basit ve yalındır.

2.5.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler, nakit esasında olduğu gibi, mali olaylar ve işlemler, ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını, nakit esastan ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı döneme aktarılmış olması gerekir. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası; mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır (DPT, 2000: 28). Mali yıl sonunda hesapların belli bir süreliğine açık olması demek, hesapların sadece ilgili oldukları yılda kayıt altına alınmasıdır. Tam manasıyla gerçek verileri kaydetmediği için bu sistem de, kamu kurumunun gerçek durumunu göstermemektedir.

2.5.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esasını ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve

raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlamaktadır (Karaarslan, 2004: 42). Diğer iki sisteme göre, gerçeğe en yakın durumu yansıttığı için önemli bir muhasebe sistemidir. Ancak varlıklara ilişkin bir kayıt söz konusu olmadığından, hala bir eksiklik oluşturmaktadır.

2.5.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde nakit esasındaki gelirin fiilen tahsil edilmesi ve giderin fiilen ödenmesi yerine işlemler ortaya çıktıkları anda kayıtlara geçirilmektedir. Nakit olarak tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe kurallarına göre gelir kabul edilen işlemler gelirler hesabına kaydedilmektedir. Aynı şekilde nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden giderler de giderler hesabına geçirilmektedir. Böylece tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yıl hesaplarında ve raporlarında rahatlıkla görülebilmektedir (Gülşen vd., 2006: 11). Bu sayede devletin mevcut durumunu en doğru şekilde görmek mümkündür.

Devletin sahip olduğu bütün maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar, devlet borçları ile diğer yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimleri tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde kaydedilip raporlanmaktadır. Bu esasa göre mali raporlar stok ve akımlardaki işlemleri ve değişiklikleri kapsayarak stoklarda meydana gelen bütün değişiklikler muhasebe kayıtlarında gösterilmektedir. Özellikle maddi duran varlıkların özelleştirilmesi sırasında bu varlıklara ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilmesi kamu yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırabilmektedir (Karaarslan, 2002: 62).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde yükümlülük; geçmişte olan bir işlem ve olaya ait olarak ortaya çıkabilecek olan muhtemel giderler ile varlıklardaki muhtemel azalma olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda yükümlülükler borç hesaplarını, tahakkuk etmiş diğer giderleri ve hesaplardaki kayıtlı borçları kapsamaktadır (Kerimoğlu, 2002: 90).

Sistemde üretilecek olan mali raporlar; gelirleri, giderleri, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerdiği için kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını veya kamu yöneticilerinin performanslarını değerlendirerek iyi yönetici olup olmadıklarının analizinde sağlam bilgi sunmaktadır (Dişli, 2004: 13). Gerçek veriler içerdiği için doğru kararlar alınmasına ve değerlendirmelerin doğru bir şekilde yapılmasına olanak sağlamaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kamu hizmetlerinin maliyetinin ölçülmesine, belirli aralıklarla maliyet analizlerinin yapılmasına, maliyet-fayda analizlerinden yararlanarak programlar arasında seçim yaparak bu seçimlerin değerlendirilmesine olanak tanımaktadır. Çünkü tahakkuk esasında alınan mal ve hizmetleri, avansları, emanete alınan ödenekleri ve sermaye ödeneklerini ayrıntılı olarak görmek mümkündür (Coşkun, 2000: 245). Bu sistem sayesinde yapılacak olan işlemlere ilişkin maliyet tahminleri yapmak mümkündür.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde hazırlanan mali raporlar, stoklara ve akımlara ilişkin bütün işlemleri kapsamakta ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimler görülebilmektedir. Ayrıca sistemde üretilen bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu aracılığıyla devletin net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma dengesi, nakit dengesi ve net değerlerdeki değişimleri görmek mümkündür (Gülşen vd., 2006: 11).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi özellikle mal alım ve satımı ile uğraşan, bir yılı aşkın süredir inşaat ve proje işleri yapan ve sosyal amaçlı krediler veren kamu kuruluşları için oldukça elverişlidir (Bulutoglu ve Kurtuluş, 1981: 207). Çünkü eldeki tüm verileri görmek mümkündür. Bu sayede karar almak daha kolaylaşır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ VE UYGULAMALARI

Nakit esaslı sistemlerin uygulandığı zamanlarda devlet muhasebesi, sadece bütçe ile ilişkili gelir ve giderlerin kaydedilmesi amacıyla kullanılmaktaydı. Ancak bu durum zamanla devlet muhasebesinin önemini artmasıyla değişmeye başlamıştır.

Bu sayede de devlet muhasebesi alanında reform çalışmaları yapılmıştır.

3.1. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de devlet muhasebesinin tarihsel gelişimini 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan önceki durum ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan sonraki durum başlıkları altında incelememiz mümkündür.

3.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan Önceki Durum

5018 sayılı Kanun öncesinde ülkemizde her bir kurum kendine özgü bir muhasebe sistemini benimsemiştir. Bu da dağınıklığa sebebiyet vermektedir. Her kurumun kendine ait bir muhasebe sisteminin olması, belli standartların oluşturulması ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Ama bu görevi üstlenecek bir kurumun varlığı söz konusu değildir.

Devletin genel durumunu görmeye yarayacak ortak bir muhasebe dilinin olmayışı ülkemize yapılan eleştirilerden birisidir. Konsolidasyonun sağlanamaması sebebiyle devletin genel bir resmini görmek mümkün olamamaktadır.

Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına

ihtiyaç vardır. Dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Böyle bir durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 16).

3.1.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Dönemi

Cumhuriyetin ilanından sonra ülkemizde gerek devlet muhasebesi, gerekse ticari muhasebenin gelişimi konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bir yandan devletçi ekonomi politikalarının ve dolayısıyla devletin mal ve hizmet üretimindeki payının büyüklüğüne bağlı olarak ticari muhasebe alanında ilerlemeler sağlanırken, bir yandan da kamu muhasebesi anlamında önemli çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışma ve gayretlerin sonucu olarak Cumhuriyet devrinin başlarında 26 Mayıs 1927 tarihinde kusursuz sayılabilecek 1050 sayılı Genel Muhasebe(Muhasebe-i Umumiye) Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun bakanlıkların tahakkuk daire ve memurlarının, saymanların(muhasiplerin) yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin hususları açıklamaktadır (Coşan, 1980: 3). Bu kanun daha sonra çıkarılacak olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun altyapısını oluşturmaktadır.

Devlet gelirlerinin toplanması, devlet parasının harcanması ve kesin hesapların düzenlenmesi ile bu işlerden sorumlu olanların belirlenmesine ilişkin hükümleri düzenleyen Genel Muhasebe Kanunu'nun 1927 yılında yayımlanmasının ardından 1928 yılında Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname yayımlanmıştır. Bu Talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine "Tasnif Yevmiyesi" kurulmuştur (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 63).

1948 yılında 1928'de yayımlanan Talimatname ile getirilen muhasebe sisteminin, gelir ve gider tahakkuklarını gösterememesi, hazinenin gerçek durumunu yansıtamaması ve hesapların kontrolünün yardımcı defterler ile sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesine imkân vermemesi sebebiyle Devlet Muhasebesi Genel ve

Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yayımlanmıştır. Bu yönetmelikler ile kayıtların karşılıklı iki hesapta tutulması öngörülmüştür (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 64). Bu sayede çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiştir.

1948 yılında yayımlanan söz konusu yönetmelikte belli başlıcaları 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında olmak üzere bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır. Mal muhasebesine ve dönem sonu işlemlerine yer vermek gibi önemli unsurlara sahip olmasına rağmen; söz konusu yönetmelikler yukarıda sayılan ek ve değişikliklerin yapılması ile iyice karmaşık bir hale gelerek, dili de yeni kuşak görevlilerini zorlamıştır (Karaarslan, 2004: 48). Bu zorlukları ortadan kaldıracak çalışmalar yapılmaya devam edilmiştir.

1990 yılında yukarıda sözü edilen 1948 tarihli iki yönetmelik, devlet muhasebesi alanında en iyi kayıt yöntemini ve şeklini bulmak amacıyla birleştirilerek Devlet Muhasebesi Yönetmeliği adıyla yayımlanmıştır (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 63). Bu düzenleme ile genel olarak 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 amaçlanmıştır (Karaarslan, 2004: 49).

3.1.1.2. Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

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

uygulamaya girmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 17).

Hali hazırda tek düzen muhasebe sistemini uygulayan bankalarda, 22.06.2002 tarihinden geçerli olmak üzere; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali performansları ile yönetiminin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla ve yine tek düzen hesap planına uygun kapsamlı bir yönetmelik yürürlüğe konulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 17).

3.1.1.3. Genel ve Katma Bütçeli Muhasebe Uygulamaları

Devlet Muhasebesinde en önemli rolün Maliye Bakanlığına ait olması gerekirken, Maliye Bakanlığının Devlet Muhasebesi alanındaki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayeler ile sınırlı kalmıştır. Maliye Bakanlığınca, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunundan alınan yetkiye istinaden, genel ve katma bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlamasını amaçlayan, bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Bu konuda yapılan en son düzenleme 1990 yılında yayımlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'dir. Söz konusu Yönetmelik incelendiğinde genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı olarak bütçe uygulamalarının muhasebeleştirildiği görülmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için uygulanan devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem olarak ifade edilebilir (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 13).

3.1.1.4. Döner Sermayeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununun 49. maddesine dayanılarak kurulan döner sermayeli işletmeler, 13.06.1999 tarih ve 23724 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanıp yürürlüğe giren “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği”nde belirtilen esaslara göre muhasebe işlemlerini yerine getirmektedir.

Tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, tahakkuk esasına dayanmakta olup döner sermayelerde muhasebe ve mali tablolara ilişkin bir uygulama birliği sağlanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 18). Bu işletmeler tahakkuk esasına göre muhasebe kayıtlarını yapmaktadırlar.

3.1.1.5. Belediyelerde Muhasebe Uygulamaları

Belediyeler, 01.08.1990 tarih ve 90/789 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla kabul edilen “Belediye Bütçe ve Muhasebe Usul Tüzüğü” hükümlerine dayanılarak; İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan 02.05.1990 tarih 20506 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren “Belediye Bütçe ve Muhasebe Usul Yönetmeliği”ne muhasebe işlemlerini yerine getirmektedir.

Yönetmeliğin kapsamını bütçe kesin hesabının çıkarılması, program bütçe esasına göre belediyelerin gider ve gelir bütçesinin hazırlanması ve muhasebe işlemleri oluşturmaktadır. Yönetmelik 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır. Devlet muhasebesi yönetmeliğinden tek farkı, kısmen de olsa mal varlığına ilişkin hesaplara yer verilmesi olmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 18-19).

3.1.1.6. İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulamaları

İl özel idarelerinin muhasebesi, tek taraflı kayıt sistemi gibi ilkel yöntemleri izlemesi nedeniyle diğer kamu kurumları arasında muhasebe uygulamaları açısından çağa ayak uyduramamış, çağın değişimini yakalayamamış bir durumdaydı. Bu durumun ortadan kalkması İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanıp 01.10.1995 tarih ve 22421

sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1996 yılında uygulamaya giren “İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği” ile aşılmaya çalışılmıştır. Bu yönetmelik devlet muhasebesi yönetmeliği ve belediye bütçe ve muhasebe usulü yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır. Kullanılan hesap sistemi, taşınır ve taşınmaz malların kaydı ve içeriğinin aynı olması nedeniyle İl özel İdarelerinin hesapları belediyelerin ve genel ve katma bütçeli kuruluşların hesaplarıyla konsolide edilebilir niteliktedir (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 19).

3.1.1.7. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

Türkiye’de sosyal güvenlik hizmetleri Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ile Bağ-Kur Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Bu kurumların her birinin kendine ait muhasebe sistemleri mevcuttur ve kurulmuş olan bu muhasebe sistemleri diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamış oldukları muhasebe sistemlerinden daha ileri düzeydedir. Çünkü sosyal güvenlik kurumlarının her birinin kurmuş olduğu muhasebe plan ve kuralları muhasebe mantığı içinde hazırlanmış ve bu yönüyle mali tabloların hazırlanmasına elverişli bir yapıya sahiptir. Bu sosyal güvenlik kurumlarının hepsini kapsayan ortak bir muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartları olmasa bile muhasebe işlemlerini tahakkuk esasına göre belirli bir düzen içinde kaydetmekte ve raporlamaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, 2002: 20).

3.1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Öncesi Reform Hazırlık Süreci

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuş ve 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, 2003: 7).

3.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan Sonraki Durum

2004 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine getirilmiştir. Söz konusu kanun, 10 Aralık 2003 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ikincil mevzuat düzenlemeleri kapsamında 2005 yılında, "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ve "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" çıkarılmış ve 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmeliklerin yayımlanmasıyla birlikte 2003 yılında çıkarılan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve 2004 yılında çıkarılan Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Son olarak, 2006 yılında çıkarılan ve 2007 yılından itibaren yürürlüğe konulan "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ile birlikte ise Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır (Öz, 2008: 34).

3.2. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN İLKELERİ

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde temel muhasebe ilkelerine yer verilmiştir. Bunlar;

- a) Faaliyet sonuçları ilkesi,
- b) Bütçe uygulama sonuçları tablosu ilkeleri
- c) Bilanço ilkeleridir.

3.2.1. Faaliyet Sonuçları Tablosu İlkeleri

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen faaliyet sonuçları ilkeleri şunlardır:

- Kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir-gider işlemleri, tahakkuk esasına göre gelir gider hesaplarında izlenir. Gelir ve gider hesapları, bütçe ile ilgili

olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerin kaydına mahsustur.

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

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

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

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

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

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

3.2.2. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu İlkeleri

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen bütçe uygulama sonuçları tablosu ilkeleri şunlardır:

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

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

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, tüm mali işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilanço ve faaliyet hesaplarına kaydedilmekte ve bu işlemlerden bütçe gelir ve giderlerini ilgilendirenler ise yansıtma hesapları aracılığıyla bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarına kaydedilmektedir. Yansıtma hesapları tahakkuk esaslı devlet muhasebesiyle nakit esasına göre kaydedilen bütçe muhasebesi arasında geçiş sağlamaktadır (Gülşen vd., 2006: 61).

3.2.3. Bilanço İlkeleri

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre bilanço ilkeleri şu şekilde açıklanmıştır.

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

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

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

- Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibarıyla Yönetmeliğin 9, 10 ve 11 inci maddelerinde belirtilmiştir.

3.2.3.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen varlıklara ilişkin ilkeler şunlardır:

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

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

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

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

kalemler için yapılacak değerlendirme sonucunda, gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

- Bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanılan donemlere dağıtmak amacıyla, her donem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.

- Duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili donemlere yüklemek amacıyla, her donem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların, raporlama tarihinde gerçek değerleriyle gösterilmesi amacıyla, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili hükümleri uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekir. Donem sonu bilanço gününde varlık hesaplarında kayıtlı olup yabancı para cinsinden takip edilen varlıklar da değerlemeye tabi tutulur.

- Gelecek donemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari donemde tahakkuk eden ancak, gelecek donemlerde tahsil edilecek olan gelirler muhasebeleştirilir ve bilançoda gösterilir. Varlıklar arasında yer alan alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak tahsil zamanı gelmeyen faiz alacakları ilgili hesaplarda gösterilir.

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

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

- Stoklarını hesaplarında izlemeye karar veren kamu idarelerince, satmak, üretimde veya tüketimde kullanmak amacıyla edinilen ilk madde, malzeme, yarı mamul veya mamul mal, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi stoklar maliyet bedelleriyle donen varlıklar içindeki ilgili hesaplara kaydedilir ve raporlanır. Bunlardan yapılan

satışlar, tüketimler veya kullanımlar stok hesaplarından düşülerek karşılıkları duruma göre ilgili varlık ve gider hesaplarına kaydedilir.

3.2.3.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler şunlardır:

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

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

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

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

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

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

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

3.2.3.3. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen öz kaynaklara ilişkin ilkeler şunlardır:

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

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

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

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

3.2.3.4. Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen nazım hesaplara ilişkin ilkeler şunlardır:

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

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

3.3. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ STANDARTLARI

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe standartları oluşturulmuştur. Bu standartların amacı uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni ve mali tabloların açık ve anlaşılır olmasını sağlamaktır (Karaarslan, 2005: 43). Standartlar sayesinde kamu kurumlarının muhasebe verileri kolayca konsolide edilmektedir.

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının nedenleri (Gülşen vd., 2006: 44):

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

Devlet muhasebe sistemi standartları, kuralları ve uygulaması, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 13-43. maddeleri arasında açıklanmaktadır.

3.3.1. Muhasebe İşlemi

Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir. Muhasebe işlemi (GYMY, md.14);

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

3.3.2. Muhasebe Kayıt Standartları

3.3.2.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerinin her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir (GYMY, md.17).

3.3.2.2. Kayıt Zamani

Bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir (GYMY, md.16.). Yani tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır.

3.3.2.3. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi

Kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında "1" den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydederler. Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir (GYMY, md.18).

3.3.2.4. İşlemlerin Belgeye Dayanması ve Belge Düzeni

GYMY'ye göre muhasebeye konu olan her işlemin bir belgeye dayandırılması şarttır. Bu belgeler ilgili mevzuatta açıkça belirtilmiştir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, bu Yönetmelik ve bu Yönetmeliğe uygun olarak hazırlanacak diğer düzenlemelerin uygulanmasında kullanılmak üzere; kayıt, denetim, kontrol ve takip açısından standart bir belge düzeninin oluşturulmasına Bakanlık yetkilidir. Kullanılacak belgelerle ilgili yönetmelikler, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı, sosyal güvenlik kurumları için bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır ve uygulanır (GYMY, md.15).

3.3.3. Varlıkların Sınıflandırılması

3.3.3.1. Mali Varlıklar

Mali varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, mali türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar dışındaki her türlü değerleri kapsar. Mali varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır (GYMY, md.22).

3.3.3.2. Mali Olmayan Varlıklar

GYMY'nin 23. maddesine göre mali olmayan varlıklara ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir:

- Mali 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 varlıkları; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulmuş mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıkları; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, diğer doğal olarak ortaya çıkan üretilmemiş maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder.

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

- Milli savunma ihtiyaçları için alınacak her türlü silahlar ve ekipman doğrudan mal ve hizmet satın alma gideri olarak kaydedilir. Milli savunma bütçesinden sivil amaçlarda kullanılmak üzere alınan varlıklar ilgili varlık hesaplarına kaydedilir (GYMY, md.23).

3.3.4. Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklara İlişkin Standartlar

3.3.4.1. Maddi Duran Varlıklar

Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan kamu idarelerinin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dahil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve

varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez (GYMY, md.24).

Maddi duran varlıklara ait bütün parça ve ekler, o maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilmektedir. Eğer bir maddi duran varlık bir bedel ödenmeksizin elde edilmiş ise; Yönetmelik bu maddi duran varlığın rayiç değeriyle muhasebeleştirilmesini öngörür.

Maddi duran varlığa ait rayiç değer bilinmiyorsa idarece takdir edilen bir değer dikkate alınır.

Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı buldukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır (GYMY, md.24).

Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir (GYMY, md.25).

Kamu idarelerinin bizzat kendi imkanlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderler, işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilir (GYMY, md.20).

3.3.4.1.1. Amortisman ve Tükenme Payı

Genel yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 27. maddesine göre amortisman ve tükenme payı uygulaması şu şekildedir.

- Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerince muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden

hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir.

- Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır.

- Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

Amortisman tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir (GYMY, md.29).

3.3.4.1.2. Yeniden Değerleme

Kapsama dahil kamu idareleri, bilançolarına dahil amortisman tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı Kurul tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla Bakanlıkça belirlenecek esas ve usullere göre aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutarlar (GYMY, md.28).

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

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

- Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Bakanlıkça belirlenir.

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

- Değerleme, mali yıl sonu itibarıyla yapılır.

- Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki yeniden değerlendirme farkları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerlendirme artışı da hesaplardan çıkarılır. Yeniden değerlendirme farkları hesabına kaydedilmiş tutarlar ilgili varlık tamamen amorti edildikten sonra net değer hesabına aktarılabilir.

3.3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlık, mal veya hizmet üretiminde veya ediniminde kullanılmak, üçüncü kişilere kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan marka, isim, bilgisayar yazılımı, telif, patent, sınai ve işletme hakları gibi kalemlerdir. Maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın satın alındığı veya üretildiği sırada yapılan nakit veya nakit benzeri harcama veya varlığın elde edilmesi için verilen kıymetlerin rayiç değeridir. Maddi olmayan bir duran varlık elden

çıkarıldığı, kullanımı veya satışından hiçbir ekonomik fayda beklenmediği zaman hesaplardan çıkarılır (GYMY, md.26).

3.3.5. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler, fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alım ve satımları, yabancı para cinsinden borç temin edilmesi ve borç verilmesi, yabancı para birimine dayalı bir anlaşmaya taraf olunması, yabancı para cinsinden bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılması ve yabancı para cinsinden bir yükümlülüğün oluşması veya yerine getirilmesi gibi işlemlerdir (GYMY, md.19).

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşamasında ulusal para birimi kullanılmaktadır. Eğer ki muhasebeleştirme işlemi ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden yapılacaksa, bunun kullanılma nedeni ile birlikte yabancı paranın cinsi dipnotlarda belirtilmelidir.

İşlem ve faaliyetler gerçekleştiği tarihteki kur değerleriyle kaydedilmektedir. T.C. Merkez Bankasıca belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutularak, işlem tarihindeki kur üzerinden muhasebeleştirilir.

Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları oluştuğu dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak kaydedilir. Öz kaynaklarda meydana gelen değişimin ne kadarının kur farklarından kaynaklandığı ve kur farklılıklarının raporlara etkileri raporların dipnotlarında belirtilir (GYMY, md.19).

3.3.6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimleri

Kira veya sermaye geliri veya bunların her ikisini elde etmek amacıyla edinilen ve kısa dönemde satış veya diğer işlemlere konu edilmesi düşünülmeyen yatırım amaçlı varlıklar, maliyet bedeliyle kaydedilir (GYMY, md.21).

3.3.7. Ödenemeyen Giderler ve Emanet Hesapları

GYMY'ne göre herhangi bir sebeple ödenemeyen giderler, muhasebeleştirildiği sıraya uyulmak koşuluyla sırayla ödenmektedir. Bununla birlikte diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken bazı giderler ödenmesi öncelikli olan giderlerdir. Vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlar diğer giderlere göre öncelikli olarak ödenmesi gereken giderler arasındadır.

Malî yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde, hak sahibinin talep etmemesi veya başka nedenlerle ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, hesaba alındığı malî yılı izleyen beşinci yıl sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir. İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer (GYMY, md.30).

3.3.8. Değer ve Miktar Değişimleri

Varlık ve yabancı kaynakların değerlemeye tabi tutulmaları sonucunda, fiyat değişmelerinden dolayı ortaya çıkan artış ve azalışlar değer değişimi; borçların, alacakların veya varlıkların hacim, sayı gibi miktarlarında meydana gelen ve kamu idarelerinin inisiyatifi dışında ortaya çıkan artış ve azalışlar ise miktar değişimidir. Bu şekilde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ilgisine göre öz kaynaklar ana hesap grubunda açılan hesaplara veya gelir ve gider hesaplarına kaydedilir. Bu şekillerde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların öz kaynakları nasıl etkilediği bilançonun dipnotlarında açıklanır (GYMY, md.31).

3.3.9. Mübadele İşlemlerinden Sağlanan Gelirler

Mal ve hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir. Bu işlemler sırasında mübadeleye konu mal ve

hizmetler arasında parayla ölçülebilen farklılıklardan doğan kazanç ve kayıplar da işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir (GYMY, md.32).

3.3.10. Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri

GYMY'nin 33. maddesi gereğince borçlanma ve borçlanma maliyetlerine dair şekil ve usuller şunlardır:

- Kamu idarelerine ait borçlar muhasebe sistemi içinde izlenir. Borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemde gider, nakden veya mahsuben ödendikleri zaman bütçe gideri olarak kaydedilir. Borçlanmanın direkt olarak bir varlığın satın alınması karşılığı yapılması ve borçlanma suretiyle alınan varlığın bedelinin düzenli taksitler halinde ödenmesi durumunda, tahakkuk ettirilen faizler ilgili döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Bu halde alınan varlık, taksit faizlerinden arındırılmış olarak kayda alınma tarihindeki gerçek maliyet değeriyle varlık hesaplarına kaydedilir.

- Borçlanma sözleşmelerinde yapılan değişiklikler, borçların vadelerinin değiştirilmesi, başka bir alacaklıya devri 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 değeri ile üzerlerinde yazılı değer arasındaki fark bütçe geliri veya bütçe gideri, ilgili oldukları faaliyet dönemlerinde de 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 ve bütçe gideri olarak kaydedilir.

3.3.11. Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri

Kamu idarelerinin başka kamu idarelerinden, yurt içindeki veya yurt dışındaki mali kuruluşlardan veya devletlerden yaptıkları borçlanmalar dolayısıyla tahakkuk eden faizler, ilgili oldukları dönemlere gider yazılır. Kamu idarelerinin başka kamu idarelerine, yurt içinde veya yurt dışındaki mali kuruluşlara veya devletlere verdikleri

borçlar dolayısıyla tahakkuk eden faizler, ilgili oldukları dönemlere gelir kaydedilir (GYMY, md.34).

3.3.12. Sübvansiyonlar ve Transferler

Sübvansiyon, kamu idareleri tarafından mal ve hizmet üreten işletmelere üretim miktarı, birimi veya mal ve hizmetin değeri esas alınarak yapılan karşılıksız cari ödemelerdir. Transfer ise kamu idarelerince diğer kamu idarelerine veya diğer kişilere nakit, mal, hizmet veya diğer bir varlık şeklinde karşılıksız olarak yapılan ödemelerdir (GYMY, md.35).

Herhangi sebeple yapılan sübvansiyon ve transferlerden yararlanan kişi veya kuruluşların açıkça belirtildiği, faaliyet hesapları içinde açılacak hesaplara kaydedilir ve raporlanır.

3.3.13. Sosyal Yardımlar

Kamu idareleri tarafından nüfusun tamamını veya belli bir kesimini sosyal risklerden korumak amacıyla yapılan sağlık hizmetleri ödemesi, işsizlik ödeneği, hastalık ve malullük yardımları, aile ve çocuk yardımı, emeklilik aylığı veya ölüm yardımı gibi belli bir sosyal güvenlik şemsiyesi altında veya dışında yapılan nakdi ve aynı yardımlar faaliyet hesaplarına kaydedilir ve raporlanır (GYMY, md.36).

3.3.14. Gayri Safilik İlkesi

Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedilir (GYMY, md.37).

3.3.15. Taahhütler ile Garantilerin Kaydı ve Değerlemesi

Kapsama dahil kamu idarelerinin taahhütleri ile kamu idaresi adına verilen garantiler nazım hesaplarda izlenir ve bunlara ilişkin kayıt sistemi oluşturulur. Kamu idarelerince verilen garantiler, raporlama dönemlerinde değerlemeye tabi tutulur ve bilanço dipnotlarında gösterilir. Taahhütlerden hangilerinin kayda alınacağı ve bunların raporlanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir (GYMY, md.38).

3.3.16. Şartlı Bağış ve Yardımlar

Şartlı bağış ve yardımlar alındıklarında, tahsis amacına uygun olarak kullanılmak üzere ilgili hesaplara kaydedilir. Bunların kullanılması sonucu kamu idaresi adına kaydı gereken bir varlık üretilmiş ise söz konusu varlık maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir (GYMY, md.39).

3.3.17. Diğer İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilecek Paylar

Yönetmeliğin 40. maddesine göre; genel yönetime dahil olan kamu idarelerince toplanan vergi, resim, harç vb. gelirlere diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek payların, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine konulan ödeneklerden karşılanması gerekmektedir.

Malî yıl içinde kullanılacak ödenek, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen tutar dikkate alınarak hesaplanacak pay tutarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir (GYMY, md.40).

3.3.18. Bütçe Ödenek İşlemleri

Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe ödeneklerine ilişkin her türlü muhasebe işlemi, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe sisteminde nazım hesaplar ana hesap grubu içindeki hesaplarda izlenir (GYMY, md.41).

3.3.19. Kesin Hesap

Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe kayıtlarından çıkarılır. Kamu idarelerinin kesin hesapları ilgili mevzuatında belirlenen esas ve usullere uygun olarak yetkili organların denetim ve bilgisine sunulur (GYMY, md.42).

3.3.20. Hesap Verme Sorumluluğu

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır (GYMY, md.43).

3.4. TÜRKİYE'DE NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNDEN TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ VE BÜTÇELEME ÜZERİNE ETKİSİ

3.4.1. Devlet Muhasebesinde Reform Gereksinimi

Ülkemizde Devlet Muhasebesi alanında uygulamada bir birliktelik bulunmaması bir takım sıkıntılara neden olmaktadır. Devletin tam resmini görmek mümkün değildir. Belli bir standartlar ve kuralların olmaması da bunun önemli sebeplerindedir.

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri Devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel idare tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere dünyada Devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır. Devlet Muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, Devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde

saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesidir (Karaarslan, 2002: 7).

Devlet muhasebesinde reforma gereksinim duyulmasının nedenlerini aşağdaki şekilde sıralayabiliriz (Karaarslan, 2004: 50):

- Devlet muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
- Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır.
- Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır.
- Hesaplar yeterli detayda değildir.
- Hesaplar sınıflandırılmamıştır.
- Devlet muhasebesinde süreklilik yoktur.
- Devlet muhasebesi denek ve nakit planlamasında kullanılabilecek sağlıklı veriler sağlamamaktadır.
- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
- Devlet muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.
- Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” elde edilememektedir.
- Kurumlara ait muhasebe bilgileri ıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.

- Devlet muhasebesi uluslar arası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır.

3.4.2. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinin Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Karşısındaki Yetersizlikleri

Ülkemizde, 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmuştur. Kurulan muhasebe sisteminin nakit esaslı muhasebe sistemi karşısındaki yetersizliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Karaarslan, 2004: 51-54).

- Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde saymanlıklara intikal eden çekler, Kasa Hesabına kaydedilirken, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde saymanlıklara gelen çekler için “101-Alınan Çekler Hesabı” adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, saymanlıklara gelen çeklerin bu hesap adı altında açıkça görülmesi sağlanmıştır.

- Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde yer alan Menkul Kıymetler Hesabına hem kişi hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü menkul kıymet kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler, “117-Menkul Varlıklar Hesabı”na, kişilere ait olanlar ise nazım hesaplar grubunda yer alan “922- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı” ve “923- Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece, kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı olarak izlenebilmektedir.

- Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına kaydedilen tutarlar, Tahakkuk Esaslı Sistemde, tahsil sürelerine göre kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere iki hesap şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edileceği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunmuş olmaktadır.

- Nakit Esaslı Sistemdeki Nakit Hareketleri Hesabı ve Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı gibi değer hareketi niteliğindeki hesaplar dönem içerisinde hem borçlu hem de alacaklı çalıştırılmak suretiyle kullanılırken, Tahakkuk Esaslı Sistemde bu hesaplar; borçlu çalışması gereken işlemlerde 16 nolu Değer Hareketleri ana hesap grubundaki hesaplar, alacaklı çalışması gereken işlemlerde ise 36 nolu Değer Hareketleri ana hesap grubundaki hesaplar kullanılmaktadır.

- Nakit Esaslı Sistemde, Madeni Para Basımı Avans Hesabı, Elçilik ve Konsolosluk Avansları Hesabı ile Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabında maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları dışında kalan diğer avans çeşitleri Tahakkuk Esaslı Sistemde İş Avans ve Kredileri Hesabı adı altında toplanmış, böylece dağınık şekilde bulunan avans hesaplarının tek başlık altında toplanması suretiyle gereksiz yere hesap sayısının artması, dolayısıyla avans uygulamalarındaki dağınıklık ortadan kaldırılmış olmaktadır.

- Nakit Esaslı Sistemde, Jandarma Avansları ve Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına kaydedilen maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları, Tahakkuk Esaslı Sistemde Personel Avansları Hesabı adı altında toplanarak, personele verilen avansların tek başlık altında izlenmesi olanağı sağlanmıştır.

- Nakit Esaslı Sistemde, gerek Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı gerekse de Denetmenler Hesabı adı altında mahsup döneme aktarılan avans ve kredi tutarları, Tahakkuk Esaslı Sistemde Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı adı altında toplanmak suretiyle mahsup döneme aktarılan avans tutarlarının tek başlık altında izlenmesi olanağı sağlanmıştır.

- Nakit Esaslı Sistemde, Tahakkuk Esaslı Sistemde yer alan “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” bulunmamaktadır. Dolayısı ile yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktadır.

- Nakit Esaslı Sistemde, Tahakkuk Esaslı Sistemde bulunan Gider Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Dolayısıyla bulunan dönemde tahakkuk

etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan ödemelerin muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa 381 Gider Tahakkukları Hesabına, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse de 481 Gider Tahakkukları Hesabına kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

- Nakit Esaslı Sistemde, “480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı” ile “380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” bulunmamaktadır. Dolayısı ile tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar izlenememektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

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

- Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, kasa noksanlığında “100-Kasa Hesabı”na, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; “140-

Kişi Borçları Hesabı”na borç kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, “197-Sayım Noksanları Hesabı”na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.

- Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, “100- Kasa Hesabı”na veya ilgili diğer hesaplara borç, Bütçe Gelirleri veya Emanetler Hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise sayım fazlalıkları “397-Sayım Fazlalıkları Hesabı”na alacak, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, sayım noksanı veya sayım fazlası tutarlarının nakit esaslı sistemdeki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır.

- Maddi Duran Varlıklar Ana Hesap Grubu ve Maddi Olmayan Duran Varlık Ana Hesap Grubu, ilk kez, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde düzenlenmiştir. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar izlenmemektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir.

- Nakit Esaslı Sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunların amortisman payları ve değer artış veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.

- Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından verile emrine bağlanamayan tutarlar için, Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştiği halde; ödeneği bulunmaması veya kanunen ödenek üstü sarfiyata izin verilmemesi gibi nedenlerle verile emrine bağlanamayan borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki “mal ve hizmet alım giderleri” ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı”

ihdas edilmiştir. Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılmakta, sarf evraklarının yıl sonlarında saymanlıklarda yığılması engellenmekte, genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idarelerden alacaklı olan belediye ve hastane gibi kurumlar sağlıklı bir şekilde planlama yapabilmekte ve güçlü bir maliye politikasına zemin oluşturulmaktadır.

- Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Emanetler Hesabına kaydedilen işlemler, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Bu hesaplar; Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı, Emanetler Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı ve Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı olmak üzere altı gruba ayrılır.

- Nakit Esaslı Sistemde sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, hem bütçe açısından, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

- Bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmelerin muhasebede izlenmesini sağlayacak hesaplar Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde düzenlenmemiştir. Bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girişilmesi halinde söz konusu taahhüt tutarları, nazım hesaplar içinde düzenlenmiş olan Gider Taahhütleri Hesabı ile Gider Taahhütlerinden alacaklılar hesabına karşılıklı olarak kaydedilmek suretiyle izlenmektedir.

- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile başka birimler adına izlenen alacaklar nazım hesap grubu içindeki “933-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı” ve “Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı”nda izlenmektedir.

- Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde, varlıklar ve yükümlülüklerdeki her türlü hareket (gönderme, getirme vs) genellikle yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenmektedir.

- Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde, bankaya verilen döviz gönderme talimatları “106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı”nda, TL gönderme talimatları ise, “103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”nda izlenmektedir.

- Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde, yıl sonlarında hesaplar kapatılmamaktadır. Bunun yerine bazı hesaplar dönem sonunda devir verir bazı hesaplar ise devir vermez şeklinde belirlenmiştir. Devir veren hesaplar düzenlenen bir devir listesi aracılığıyla yeni mali yıla devrettirilmektedir.

3.4.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirileri

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçildikten sonra bütçe uygulama sonuçları nakit esasına göre, faaliyet sonuçları ise tahakkuk esasına göre elde edilmeye başlanmıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin getirilerini birkaç madde ile açıklayabiliriz. Buna göre;

- Devlet muhasebesinde kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanmıştır.

- Maddi duran varlıklar kayıt altına alınmaktadır.

- Devlet muhasebesi ödenek, nakit planlaması ve bütçelerin hazırlanmasına destek sağlamaktadır.

- Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesi sağlanacaktır.

- Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilecektir.

- Yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgi üretilecektir.

- Devlet muhasebesinde süreklilik sağlanacaktır.

- Vergi harcamaları raporlanabilecektir.

- Kurumsal muhasebe sistemine geçilmektedir.
- Analitik bütçe sınıflandırmasının uygulanmasına temel teşkil etmektedir.
- Raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişlidir.

3.4.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile Nakit Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uyumlaştırılması

Nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ile birlikte bazı uyumlaştırma işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için yansıtma tekniği kullanılmaktadır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Gülşen, 2010: 24). Yansıtma tekniği sayesinde iki sistem arasında uyumlaştırma yapılabilmektedir.

Dolayısıyla bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi açısından, nakit esasına dayanan kayıt sistemi yansıtma hesapları yardımıyla işletilmektedir. Bütçe Gelir ve Bütçe Giderleri niteliğindeki hesaplara kaydedilen tutarların gerek faaliyet hesapları ve gerekse bilanço hesaplarıyla ilgilendirilmesinde yansıtma hesapları kullanılmaktadır. Yansıtma işlemleri, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde anlık, günlük, haftalık ve aylık olarak yapılabilir (Karaarslan, 2002: 108-109).

Temelde bütçe işlemlerinin takibine odaklanan bir anlayışla kamu sektöründe muhasebe işlemleri öncelikle bütçe için gelir ve gider olarak tanımlanan işlemleri kaydetmekte, bu arada ise tahakkuk esaslı olmasının gereği tahakkuk aşamasındaki varlık ve yükümlülükleri de kayda geçirmektedir. Bu işlemler yapılırken tek düzen muhasebe uygulamasından farklı olarak yansıtma hesapları ile nakit esaslı bütçe işlemleri ile tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması arasından geçişlilik sağlanmaktadır.

Bütçe işlemleri tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kendi akışından bağımsız ve çok öncelikliymiş gibi ilk önce bütçe hesaplarına kayıt yapılmakta daha sonra muhasebe hesaplarına alınmaktadır (Topkaya, 2002: 56). Aşağıda hesapların işleyişine ilişkin örneklerle konu ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Örneğin vergi dairesi müdürlüğünce 100,00 YTL tutarında tahakkuk ettirilen verginin tahsil edilmesi durumunda yapılacak kayıt şu şekilde olmaktadır:

Vergi Gelirinin Tahakkuk Kaydı

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
120	Gelirden Alacaklar Hesabı	100,00	
	600	Gelirler Hesabı	100,00

Kaynak: Özhan Çetinkaya ve Zuhal Yıldırım, Devlet Muhasebesi, İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.150.

Vergi Gelirinin Tahsil Kaydı

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
100	Kasa Hesabı	100,00	
	800	Bütçe Gelirleri Hesabı	100,00

Kaynak: Özhan Çetinkaya ve Zuhal Yıldırım, Devlet Muhasebesi, İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.150.

Vergi Gelirinin Yansıtma Kaydı

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
805	Gelir Yansıtma Hesabı	100,00	
	120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	100,00

Kaynak: Özhan Çetinkaya ve Zuhal Yıldırım, Devlet Muhasebesi, İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.150.

Tam tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde 100,00 YTL değerinde bir binanın kayıtlara alınması işlemi şu şekilde yapılmaktadır;

Binanın Muhasebe Kayıtlarına Alınması

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
252	Binalar Hesabı	100,00	
	102	Bankalar Hesabı	100,00

Kaynak: Ali Topkaya, "Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma", **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, 2003, s.58.

Binanın Satış Kaydı

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
102	Bankalar Hesabı	100,00	
	252	Binalar Hesabı	100,00

Kaynak: Ali Topkaya, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, 2003, s.58.

Tek düzen muhasebe sisteminde hesaba alınma ve hesaptan çıkmanın çok önemli olduğu ve bunun için başka türlü bağlantılar kurulmadığı fark edilecektir. Her hesabın temel olarak hesaba alınma, hesabın kapanışı ve düzeltme olarak üç türlü hareketi vardır ve hesaba anlam vermek için bunlar çok önemlidir. İlk olarak 252 no ile kodlanan Binalar Hesabının borç tarafına açılış kaydı yapılmış ve bu şekilde bu hesabın belirli bir dönemde borç kalanının var olan binaların parasal tutarlarını göstermesi sağlanmış ve aynı şekilde elden çıkarılması aşamasında ise alacağına yapılan kayıtlarla belirli bir tarihte hesabın kapandığı veya düzeltme kaydı yapıldığı gösterilmiştir. Sonuç olarak hesap kalan vermeyerek kapanmıştır. Eğer kalan verseydi henüz elden çıkarılmamış bina olduğu anlamına gelecekti (Topkaya, 2003: 58).

Aynı örneğe ilişkin olarak uygulamakta olduğumuz muhasebe sisteminde yapılacak kayıtlar ise şu şekilde olmaktadır;

Binanın Muhasebe Kayıtlarına Alınması

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
830	Bütçe Giderleri Hesabı	100,00	
	102	Bankalar Hesabı	100,00
Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
252	Binalar Hesabı	100,00	
	102	Gider Yansıtma Hesabı	100,00

Kaynak: Barış Sipahi, Serdar Yanık ve Cevdet Topal, **Devlet Muhasebesi**, Nobel Yayınları, Ankara 2007, s.122.

Maddi Duran Varlığın Satış Kaydı

Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
102	Bankalar Hesabı	100,00	
	800 Bütçe Gelirleri Hesabı		100,00
Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
805	Gelir Yansıtma Hesabı	100,00	
	252 Binalar Hesabı		100,00

Kaynak: Ali Topkaya, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, 2003, s.58.

İlk olarak bütçe gelirleri hesabı denilen hesaba kayıt yapmak için gelir yansıtma denilen bir bağlantı oluşturularak binalar hesabının bu şekilde kapanışı yapılmaktadır. Bütçenin zaten nakde dayalı işlemlerin takibi ve tahakkuk esaslı muhasebenin sadece nakit işlemlerini oluşturan kısmı olduğu bilinmektedir. Bunun için nakit akım tablosu oluşturulmuş ve hazır değerler denilen bir ana hesap grubu oluşturularak nakit akışlarının takibi sağlanmıştır (Topkaya, 2003: 58).

Nakit esaslı bütçe işlemlerini takip etmek için nakit esaslı bir muhasebe uygulamak gerekeceği doğal olarak düşünüleceğinden, tahakkuk aşamasında işlemlerin kayda alınmasının, nakit esaslı bütçe işlemlerinin takibinin tahakkuk esaslı muhasebe mantığı ile çelişen temel bir sorun olacağı düşünülebilir. Aslında dikkatli incelenecek olursa temelde çelişki olmadığı görülecektir. Çünkü işlemlerin tahakkuk aşamasında kayda alınması zaten nakdi kapsamaktadır. Sorun daha çok kayıt mantığının görünümüyle alakalıdır (Topkaya, 2003: 56).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE KATMA BÜTÇELİ
KURULUŞLARDA TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ
UYGULAMASI

4.1. TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ AÇIKLAMASI

Yönetmeliğin yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı'nın 21.11.2006 tarih ve 19423 sayılı yazısı üzerine, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 28.12.2006 tarihinde kararlaştırılmıştır. 28.12.2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği 19.06.2010 tarih ve 27616 sayılı yönetmelikle de yeniden düzenlenmiştir.

4.1.1. Amaç, Kapsam ve Tanımlar

4.1.1.1. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Amacı

Taşınır Mal Yönetmeliğinin amacı, kamu idarelerine ait taşınır malların geliş kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın; i) kaydı, ii) muhafazası ve kullanımı, iii) merkez ve taşrada taşınır yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesi ile, iv) kamu idareleri arasında taşınırların bedelsiz devri ile tahsisine ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir (TMY, md.1). Maddede sözü edilen kamu idaresinden kasıt, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2. maddesi kapsamında sayılan kamu idarelerdir.

Yönetmelik; kamu idarelerince elde edilen taşınırların edinilme şekline bakmadan, bütün hepsinin kayda tabi tutulmasını gerektirmektedir.

“Kamu idareleri birçok yolla taşınır edinebilirler. Bunların başında satınalma yoluyla edinme gelir. Taşınır, bir başka kamu idaresinden bedelsiz olarak devir alma suretiyle de edinebilir. Ayrıca, bağış veya hibe olarak edinilebileceği gibi canlı bir demirbaşın doğum yapması suretiyle edinme de mümkündür. Diğer taraftan kayıtlı

olmayan taşınırın sayımda sayım fazlası olarak bulunması halinde de taşınır edinilmiş gibi işlem yapmak gerekir” (Yılmaz, 2007: 33).

İster satınalma, ister bağış veya hibe yoluyla elde edilen taşınırlar yönetmelik gereğince kayıt altına alınmayı gerektirir. Bu sayede taşınırların denetimi kolaylaşacaktır.

4.1.1.2. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Kapsamı

Yönetmeliğin 2. maddesi kapsam maddesi olup, yönetmelik hükümlerini hangi kamu idare ve kuruluşlarının uygulayacağı ve Yönetmeliğe tabi olmayan taşınırların neler oldukları hükme bağlanmıştır.

4.1.1.3. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Dayanağı

Taşınır Mal Yönetmeliği, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44. maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır (TMY, md.3).

Taşınır Mal Yönetmeliği hukuki olarak 5018 Sayılı Kanunun taşınır ve taşınmaz edinmeyle ilgili maddeleri dayanak olarak gösterilmektedir.

4.1.1.4. Tanımlar

Yönetmeliğin 4. maddesinde, yönetmelik maddelerinde yer alan bazı ifadelerin ve kavramların tanımları açıkça yapılmıştır.

Bu tanımlar ; (TMY, md.4)

a) Ambar: Kamu idarelerine ait taşınırların kullanıma verilinceye kadar veya kullanımdan iade edildiğinde muhafaza edildiği yeri,

b) Bakanlık: Maliye Bakanlığını,

c) Dayanıklı Taşınırlar: Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde gösterilen makine ve cihazlar ile taşıtlar ve demirbaşları,

ç) Demirbaşlar: Belirli bir hizmete tahsis amacıyla edinilen, belli bir süreye tâbi olmaksızın uzun süre kullanılabilen ve kullanılmakla yok olmayan, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 255 hesap detayında yer alan taşınırları,

d) Harcama Birimi: Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan merkez birimi ile ödenek gönderme belgesiyle harcama yetkisi verilen merkez dışı birimi,

e) Harcama Yetkilisi: Harcama biriminin en üst yöneticisini,

5018 Sayılı Kanunun 31. maddesine göre harcama yetkilisi şu şekilde tanımlanmıştır.

“ Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir” (KMYKK, md. 31)

f) Hurda: Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle alınış amaçları doğrultusunda kullanılması imkânı kalmayan veya tamiri mümkün veya ekonomik olmayan arızalar nedeniyle kullanılmasında yarar görülmemekle birlikte hizmet dışı bırakılan taşınırlar ile üretim sırasında elde edilen kırıntı, döküntü ve artık parçaları,

g) Kanun: 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununu,

ğ) Makine ve Cihazlar: Çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 253 hesap detayında yer alan, üretim ve hizmet amacıyla kullanılan her türlü makine, cihaz ve aletleri,

h) Malî Hizmetler: Kanunun 60 ıncı maddesinde sayılan görevleri,

ı) Rayiç Bedel: Taşınırların değerlendirme günü ve yerindeki normal alım ve satım değerini,

i) Strateji Geliştirme Birimi: Strateji geliştirme başkanlıkları, strateji geliştirme daire başkanlıkları, strateji geliştirme ve malî hizmetlerin yerine getirildiği müdürlükleri, mahalli idarelerde ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimleri ve strateji geliştirme birimi kurulmayan idarelerin mevcut yapılarında malî hizmetlerini yürüten birimleri,

j) Taşınır: Çeşitleri ile kod numaraları Yönetmeliğe ekli Taşınır Kod Listesinin (A) ve (B) bölümlerinde gösterilen taşınırları,

Ayniyat Talimatnamesinde geçen “ayniyat” kavramıyla aynı anlamı ifade etmektedir. Ayniyat Talimatnamesi zamanının dil bilbisini içerdiği için bu kelime kullanılmıştır. Ayniyat, Arapça kökenli bir kelimedir ve yeni yönetmelik günümüz koşullarına uyması sebebiyle Türkçe karşılığı olan “taşınır” ifadesini kullanmıştır.

k) Taşınır I inci Düzey Detay Kodu: Taşınır Kod Listesinde gösterilen taşınır hesap kodundan sonra gelen iki haneli detay kodunu,

l) Taşınır II nci Düzey Detay Kodu: Taşınır Kod Listesinde gösterilen taşınır I inci düzey detay kodundan sonra gelen iki haneli detay kodunu,

m) Taşınır Hesap Kodu: 3/5/2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçeve hesap planında yer alan ve taşınırın kaydedildiği ilgili hesap kodunu,

n) Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi: Harcama yetkilisi adına taşınırları teslim alan, koruyan, kullanım yerlerine teslim eden, bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre kayıtları tutan ve bunlara ilişkin belge ve cetvelleri düzenleyen ve bu hususlarda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde harcama yetkilisine karşı sorumlu olan görevlileri,

o) Taşınır Kodu: Taşınırın kayıtlarda detaylı izlendiği, taşınır hesap kodu ile taşınır I ve II nci düzey detay kodu ve sonraki düzey detay kodlarının birleşiminden oluşan kodu,

Bakanlıkça belirlenen detay kodlarından sonra gelen detay kodlarını, uygulamada kamu idareleri belirleyebilmektedir. Ancak bu durum taşınır kayıtlarında bazı sorunlara yol açmaktadır.

ö) Taşınır Konsolide Görevlisi: Kamu idaresinin taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinden aldığı harcama birimi taşınır hesaplarını konsolide ederek taşınır hesap cetvellerini hazırlamak ve biriminin bir üst teşkilattaki taşınır konsolide görevlisine vermekle sorumlu olan görevlileri,

p) Taşıtlar: Yolcu ve yük taşımacılığında kullanılanlar ile özel amaçlı kullanımlar için muhtelif cihazlarla donatılmış bulunan ve çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 254 hesap detayında gösterilen taşıtları,

r) Tüketim Malzemeleri: Belirli bir hizmetin üretilmesinde kullanılan, kullanımı sonucunda tükenen veya bir süre kullanıldıktan sonra ilk özelliklerini kısmen veya tamamen kaybederek bir daha kullanılmayacak duruma gelen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (A) bölümü 150 hesap detayında yer alan malzemeleri,

s) Üst Yönetici: Bakanlıklarda müsteşarı, Milli Savunma Bakanlığında bakanı, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi, il özel idarelerinde valiyi, belediyelerde belediye başkanını, ifade eder.

4.1.2. Sorumluluk ve Görevliler

4.1.2.1. Sorumluluk

Yönetmeliğin 5. maddesinde taşınırların elde edilmesinden, kaydedilmesi, yönetilmesi, devredilmesi, kullanılmak amacıyla başkasına verilmesi ve muhafaza edilmesine kadar geçen süreçte kamu görevlilerinin sorumlulukları belirtilmiştir.

Yönetmeliğe göre sorumluluk kapsamı şunlardır (TMY, md.7);

- Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan ve taşınır yönetim hesabını ilgili mercilere göndermekten sorumludur. Harcama yetkilileri taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır yönetim hesabının ilgili mercilere gönderilmesi sorumluluğunu taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

- Harcama yetkilileri, taşınırlara ilişkin işlem ve kayıtların usule uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrol etmeye veya ettirmeye; kasıt, kusur veya ihmal sonucu kırılan, bozulan veya kaybolan taşınırların ilgililerden tazmini için gerekli işlemleri yapmaya veya yaptırmaya yetkilidir.

- Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan veya kendilerine kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, veriliş amacına uygun bir şekilde kullanmak ve görevin sona ermesi veya görevden ayrılma halinde iade etmek zorundadırlar.

- Zimmetle teslim edilen dayanıklı taşınırlar, kullanıcıları tarafından başkasına devredilemez. Kullanıcılarının görevden ayrılması halinde söz konusu taşınırların ambara iade edilmesi zorunludur. Bu şekilde teslim yapılmadan personelin kurumla ilişkisi kesilmez.

- Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.

- Kullanılmak üzere kendilerine taşınır teslim edilen kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik ya da dikkatsizlikleri nedeniyle oluşan kamu zararı, değer tespit komisyonu tarafından tespit edilecek rayiç bedeli üzerinden, ilgili mevzuat hükümleri uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

- Taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz.

4.1.2.2. Taşınır ve Kontrol Yetkilileri

Yönetmeliğin 6. maddesine göre; “Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri, harcama yetkililerince, memuriyet veya çalışma unvanına bağlı kalmaksızın, taşınır kayıt ve işlemlerini bu Yönetmelikte belirtilen usule uygun şekilde yapabilecek bilgi ve niteliklere sahip personel arasından görevlendirilir. Dış temsilciliklerde taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri misyon şefleri tarafından görevlendirilir. Taşınır işlemleri yoğun olan harcama birimlerinde birden fazla taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi görevlendirilebilir.” (TMY, md.6).

Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi harcama yetkilisince belirlenir. Çünkü taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri taşınır işlemlerini harcama yetkilisi adına yapmaktadır. Her birimin/ kurumun harcama yetkilisi taşınır işlemlerinden sorumlu tutulmaktadır.

Taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin görev ve sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir (TMY, md.6);

- Harcama birimince edinilen taşınırlardan muayene ve kabulü yapılanları cins ve niteliklerine göre sayarak, tartarak, ölçerek teslim almak, doğrudan tüketilmeyen ve kullanıma verilmeyen taşınırları sorumluluğundaki ambarlarda muhafaza etmek.

- Muayene ve kabul işlemleri hemen yapılamayan taşınırları kontrol ederek teslim almak, bunların kesin kabulü yapılmadan kullanıma verilmesini önlemek.
- Taşınırların giriş ve çıkışına ilişkin kayıtları tutmak, bunlara ilişkin belge ve cetvelleri düzenlemek ve taşınır yönetim hesap cetvellerini konsolide görevlisine göndermek.
- Tüketime veya kullanıma verilmesi uygun görülen taşınırları ilgililere teslim etmek.
- Taşınırların yangına, ıslanmaya, bozulmaya, çalınmaya ve benzeri tehlikelere karşı korunması için gerekli tedbirleri almak ve alınmasını sağlamak.
- Ambarda çalınma veya olağanüstü nedenlerden dolayı meydana gelen azalmaları harcama yetkilisine bildirmek.
- Ambar sayımını ve stok kontrolünü yapmak, harcama yetkilisince belirlenen asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırları harcama yetkilisine bildirmek.
- Kullanımda bulunan dayanıklı taşınırları buldukları yerde kontrol etmek, sayımlarını yapmak ve yaptırmak.
- Harcama biriminin malzeme ihtiyaç planlamasının yapılmasına yardımcı olmak.
- Kayıtlarını tuttuğu taşınırların yönetim hesabını hazırlamak ve harcama yetkilisine sunmak.

Ayrıca taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri, sorumluluklarında bulunan ambarlarda kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlikleri nedeniyle meydana gelen kayıp ve noksanlıklardan sorumludurlar. Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri sorumluluklarında bulunan ambarları devir ve teslim etmeden görevlerinden ayrılamazlar.

4.1.2.3. Taşınır Konsolide Görevlileri

Yönetmeliğin 7. maddesine göre;

-Kamu idarelerinin merkez ve taşra harcama birimlerinin taşınır hesaplarının, ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez teşkilatları itibarıyla konsolide edilmesi işlemlerini yürütmek üzere merkez, bölge, il ve gerek görülmesi halinde ilçe teşkilatlarında birer taşınır konsolide görevlisi belirlenir.

Merkez ve taşralarda düzenlenen hesap cetvelleri ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez teşkilatlarında konsolide edilerek ilçeden merkeze doğru bir bilgi akışı oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu bilgi akışını sağlayacak olan konsolide görevlilerinin kimlerin olacağı ilgili maddede yer almıştır.

-Taşınır konsolide görevlisi, kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında strateji geliştirme birimi yöneticisine bağlı malî hizmetleri yürüten birimin bünyesindeki taşınır kayıt işlemlerinden sorumlu yöneticidir. İlçe, il veya bölge teşkilatlarında ise taşınır konsolide görevlisi, bu teşkilatların en üst yöneticileri tarafından belirlenir.

Kamu idaresi merkez teşkilatında konsolide görevlisi strateji geliştirme birimi yöneticisine bağlıdır.

-Merkezdeki taşınır konsolide görevlileri, harcama birimleri ile dış temsilciliklerden ve taşradaki taşınır konsolide görevlilerinden aldıkları Taşınır Hesap Cetvellerini konsolide ederek, idarenin Taşınır Kesin Hesap Cetveli ile Taşınır Hesabı İcmal Cetvelini, üst yönetici adına hazırlamakla yükümlüdür.

İl, ilçe ve teşkilatlardaki taşınır yönetim hesaplarını konsolide edecek olan konsolide görevlisi ilgili kurumun en üst yetkilisince belirlenir.

4.1.2.4. Muhasebe Yetkililerinin Taşınır Hesabına İlişkin Görev ve Sorumlulukları

Yönetmeliğin 8. maddesinde muhasebe yetkililerinin görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir.

Buna göre (TMY, md.8);

-Taşınır işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine dayanılarak çıkarılmış ilgili muhasebe düzenlemeleri ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde muhasebe yetkilileri tarafından yapılır.

Taşınırlara ilişkin muhasebe kayıtları ilgili kurumun muhasebe yetkilisince yapılır.

-Muhasebe yetkilileri, harcama birimlerinde hazırlanan Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelinde gösterilen tutarların muhasebe kayıtlarıyla uygunluğunu kontrol ederek onayladıktan sonra, harcama yetkilisine göndermekle görevli ve sorumludurlar.

Muhasebe yetkilileri hazırlanan cetvelleri inceler, kayırların muhasebeye uygunluğunu kontrol eder, onayını verir ve harcama yetkilisine gönderir.

-Muhasebe yetkililerinin bu Yönetmelikteki görevleriyle ilgili sorumlulukları, taşınır işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, dayanağı belgelere uygunluğu ile harcama birimlerinde hazırlanan Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerini inceleyip onaylayarak harcama yetkilisine vermekle sınırlıdır.

Muhasebe yetkilileri taşınırlara ilişkin yapılan kayıtların belgelere uygunluğunu incelemekle ve Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerini kontrol edip onaylayarak harcama yetkilisine sunmakla görevlidir.

4.1.3. Defter ve Belgeler

4.1.3.1. Defterler

Taşınırların kaydedileceği defterler yönetmeliğin 9. maddesinde açıklanmıştır. Taşınır işlemlerinde tutulacak olan defterler (TMY, md.9);

- **Tüketim Malzemeleri Defteri:** Bu defter, Taşınır Kod Listesinin (A) bölümünde yer alan tüketim malzemelerinin giriş ve çıkış kayıtları için kullanılır (Örnek 1).

1 örnek numaralı Tüketim Malzemeleri Defterine, Taşınır Kod Listesinin (A) bölümünde yer alan tüketim malzemelerine ait giriş ve çıkışlar kaydedilir. Taşınır İstek Belgesi karşılığında düzenlenen Taşınır İşlem Fişi ile çıkış yapılır.

- **Dayanıklı Taşınır Defteri:** Bu defter, Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde yer alan dayanıklı taşınırların kayıtları için kullanılır. Her bir dayanıklı taşınıra ait giriş ve çıkış kayıtları ayrı yapılır (Örnek 2).

2 örnek numaralı Dayanıklı Taşınır Defterine, Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde yer alan dayanıklı taşınırlar taşınır kodları itibarıyla kaydedilir. Taşınır İşlem Fişi ile kaydedilir ve Zimmet Fişi ile çıkış yapılır.

- **Müze Defteri:** Bu defter, müzelerde sergilenen veya sergilenmek üzere muhafaza altında bulundurulmuş taşınırlar için tutulur. Her bir taşınır için ayrı kayıt yapılır (Örnek 3).

Müzelerde yer alan kültür varlıklarının kayıt altına alınması amacıyla 3 örnek numaralı Müze Defteri tutulur.

- **Kütüphane Defteri:** Bu defter, kütüphanelerdeki yazma ve basma nadir eserler ile kitap ve kitap dışı materyal için tutulur. Her bir taşınır için ayrı kayıt yapılır (Örnek 4).

Kütüphane Demirbaşları Grubu ile Tarihi veya Sanat Değeri Olan Demirbaşlar Grubunda yer alan taşınırların tek tek Kütüphane Defterine taşınır kodları itibarıyla kaydedilmesidir.

4.1.3.2. Belge ve Cetveller

Taşınır işlemlerinde, işlem türüne göre aşağıda belirtilen belge ve cetveller kullanılır (TMY, md. 10):

- **Taşınır İşlem Fişi (TİF):** İlgili mevzuatı çerçevesinde kabul edilerek teslim alınan taşınırların girişleri ile taşınırların çıkış ve ambarlar arasında devir işlemlerinde, dayanıklı taşınırların niteliklerini değiştiren esaslı onarım ve ilaveler sonucu değer artışlarında, kayıtlara esas olmak üzere 5 örnek numaralı Taşınır İşlem Fişi düzenlenir. Müze ve kütüphanelerdeki eserler için ise 5/A örnek numaralı Taşınır İşlem Fişi kullanılır. Taşınır İşlem Fişleri en az üç nüsha olarak düzenlenir ve her malî yıl başında “1”den başlamak üzere bir sıra numarası verilir. Fiş, dayanağını oluşturan

belgenin tarihinden önceki bir tarihi taşıyamaz. Taşınır İşlem Fişinin elektronik ortamda düzenlenemediği hallerde, seri ve sıra numaralı olarak bastırılmış fişler kullanılır. Düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin nüshaları hakkında Yönetmeliğin ilgili maddelerine göre işlem yapılır (TMY, md. 10).

Yönetmeliğe göre taşınır giriş ve çıkış kayıtları için TİF düzenlenmektedir. En az üç nüsha halinde düzenlenen TİF'ler, her mali yıl için 1'den başlanarak numaralandırılır. Düzenlenen TİF'lerin bir nüshası muhasebe birimine verilir.

İhtiyaç duyulduğunda kullanılmak üzere satın alınarak depolanan ya da arşivlenenler ile süreli yayınlardan ciltletilmiş olanlar hariç olmak üzere aşağıda sayılan hallerde Taşınır İşlem Fişi düzenlenmez (TMY, md. 10).

i. Satın alındığı andan itibaren tüketimi yapılan su, doğalgaz, kum, çakıl, bahçe toprağı, bahçe gübresi ve benzeri maddeler,

Dağıtım şebekeleri tarafından temin edilen su, doğalgaz vb. tüketim malzemelerinin doğrudan tüketime verildiği ve depolanması mümkün olmadığı durumlar için TİF düzenlenmez.

ii. Makine, cihaz, taşıt ve iş makineleri ile demirbaşların servislerince yapılan bakım ve onarımlarında kullanılan yedek parçalar ile doğrudan taşıtların depolarına konulan akaryakıt, likit gaz (LPG) ve yağlar,

Yedek parçalar, akaryakıt, likit gaz ve yağlar satın alındıktan sonra depolanıyorsa bunlar için TİF düzenlenmelidir.

iii. Kısa sürede tüketilen mutfak tipi tüpler ve yangın söndürme tüplerine yapılan gaz dolumları ile yazıcı kartuşlarının dolumları,

iv. Dergi ve gazete gibi süreli yayınlar ile arşivlenme niteliği olmayan kütüphane materyalleri.

Aşağıdaki hallerde TİF'in düzenlenmesi zorunludur (Yılmazer, 2007: 75).

1- Satın alma veya satma,

- 2- Dayanıklı taşınırların herhangi birisinde değerini artıracak şekilde niteliklerini değiştiren esaslı onarım ve ilavelerde (değer artırıcı harcamalar),
- 3- Kamu idareleri arasında bedelsiz olarak devir alma veya verme,
- 4- Kamu idaresinin birimleri arasında devir alma veya verme ya da aynı harcama biriminin bir ambarından diğer ambarına taşınır verme veya alma,
- 5- Bağış veya hibe olarak alma veya verme,
- 6- Tüketme,
- 7- Hurdaya ayırma,
- 8- Sayım sonucunda fazla veya noksan bulma,
- 9- Fire verme,
- 10- Canlı demirbaşın ölümü.

- **Zimmet Fişi:** Dayanıklı taşınırların kullanım amacıyla taşınırın zimmetlenerek kullanıcıya verilmesi sırasında düzenlenir. Kara taşıtları ve iş makinelerinin personele verilmesinde 6 örnek numaralı Zimmet Fişi düzenlenir. Vardiya usulü çalışılan yerlerde kullanılan kara taşıtları ve iş makineleri için işyerindeki yöneticiye Zimmet Fişi düzenlenir. Dayanıklı taşınırlarda taşıtlar hariç demirbaş, makine ve cihazların kullanım amacıyla personele verilmesi durumunda ise 6/A örnek numaralı Zimmet Fişi düzenlenir (Örnek 6, 6A).

Zimmet Fişi iki nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası ilgili taşınırı kullanacak olan personele verilir, diğer nüsha ise taşınırın dosyasında saklanır.

- **Taşınır İstek Belgesi:** Kurumda kullanılmak amacıyla ihtiyaç olunan taşınırın ambardan talep edildiğinde kullanılır. Bu belgede istek yapan birim amirine ait isim-soyisim, unvan bilgileri ve imzasının yer alması gerekir. Taşınır istek belgesinde istekte bulunulan taşınırın kodu, adı, ölçü birimi ile talep edilen miktarın yer alması

gerekir. Taşınır kayıt kontrol yetkilisi bu belgede talep edilen miktar ile ambardaki mevcut miktarları karşılaştırdıktan sonra uygun görülen miktarı karşılar. (Örnek 7).

- **Dayanıklı Taşınırlar Listesi:** Kurumdaki oda, büro, bölüm, atölye ve servislerde kullanılmak üzere verilen dayanıklı taşınırlar için iki nüsha olarak düzenlenir. Listenin bir nüshası taşınırın bulunduğu yerde asılı bulundurulur. Diğer nüshası ise taşınır kayıt kontrol yetkilisince ilgili taşınırın dosyasında saklanır. Ortak kullanım alanlarında bulunan taşınırlar için de bu liste düzenlenmektedir. Bir nevi zimmet verme gibi kullanılır. Ortak kullanım alanında bulunan bir personel tarafından imzalanarak ilgili taşınırların sorumluluğu devredilmiş olunur. Bu liste taşınırların bulunduğu yerde asılı olarak bulunmak zorundadır. (Örnek 8).

- **Taşınır Geçici Alındısı:** Muayene ve kabul işlemi yapılmadan taşınırın ambara girişi söz konusu olmadığı durumlarda ilgili taşınırlar için bu belge düzenlenir. Bu belge düzenlendikten sonra teslim alınan taşınır muayene işlemi gerçekleşene kadar koruma altına alınır. Belgenin bir nüshası taşınırı teslim edene verilir. İlgili işlemler tamamlandıktan sonra ise Taşınır İşlem Fişi düzenlenir. TİF'ne ait bilgiler (tarih ve no) diğer nüsha üzerine kaydedilir(Örnek 9).

- **Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı:** Taşınırın kaybolma, çalınma, fire, yıpranma, kırılma veya bozulma, hurdaya ayrılması ve canlı taşınırların ölmesi gibi herhangi bir nedenle kayıtlardan düşülmesini gerektiren durumlarda düzenlenir. Oluşturulan komisyon kararına göre ilgili tutanak üç nüsha halinde düzenlenir. Taşınır kayıt kontrol yetkilisince düzenlenen bu tutanağın bir nüshası, çıkış işlemlerinde düzenlenen Taşınır İşlem Fişine, ikinci nüshası muhasebe birimine gönderilecek Taşınır İşlem Fişine eklenir. Diğer nüshası ise ilgili taşınırın dosyasında saklanır (Örnek 10).

- **Ambar Devir ve Teslim Tutanağı:** Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri herhangi bir sebeple görevlerini başka bir taşınır kayıt kontrol yetkilisine devredebilir. Bu gibi durumlarda ilgili tutanak düzenlenir. Kayıtlarda var olan taşınırlar ile ambar sayımı sonucu var olan taşınırlar tespit edilir, eksik veya fazlalık söz konusu ise bunlar

belirtilir. Üç nüsha halinde düzenlenen tutanağın bir nüshası ambarı devredene diğer nüshası devralana verilir. Üçüncü nüsha ise dosyada saklanır (Örnek 11).

- **Sayım Tutanağı:** Taşınırların sayımı sonucunda bu tutanak kullanılır. Taşınır II. düzey detay kodu itibarıyla düzenlenir. Taşınırlar tutanağa taşınır kodu düzeyinde kaydedilir (Örnek 12).

Sayım sonucunda ortaya çıkan fazlalık ve noksanlıklar tutanakta yer alır. Noksanlık varsa çıkış işlemi için düzenlenen TİF'ne tutanak eklenir. Aynı şekilde fazlalıklara ait giriş işlemi için düzenlenen TİF'ne de ilgili tutanak eklenir. Eğer ki doğal nedenler sonucu bir fire söz konusu ise bunun için bir sorumluluk aranması söz konusu değildir. Fire sayım tutanağında ayrıca gösterilir.

Tutanağın bir nüshası giriş-çıkış için düzenlenen TİF'ne eklenirken diğer nüshası da muhasebe birimine yollanacak olan TİF'ne eklenir.

- **Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli:** TMY'nin 32. maddesi gereğince taşınır kayıtları ile sayım sonuçları karşılaştırılıp uygunluğu sağlandıktan sonra sayım kurulunca düzenlenir. Taşınır I. düzey detay kodunda gösterilen her bir taşınır grubu için ayrı olarak düzenlenir. Taşınırlar bu cetvele taşınır II. düzey detay kodu düzeyinde kaydedilir (Örnek 13).

13 örnek numaralı cetvelde "Gelecek Yıla Devir" sütununda yer alan miktar ile, yıl sonundaki sayım tutanaklarının "Sayımda Bulunan Miktar" sütununda yer alan miktara eşit olması gerekir.

- **Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli:** Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince her bir harcama birimi adına düzenlenir. Sayım ve döküm cetvellerinde yer alan veriler kullanılır. Taşınır I. düzey detay kodunda gösterilen her bir taşınır için düzenlenir ve taşınırlar cetvele taşınır II. düzey detay kodu düzeyinde kaydedilir (Örnek 14).

- **Taşınır Hesap Cetveli:** Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ilçe, il, bölge ve merkez bazında ilgili yerdeki konsolide görevlisi tarafından konsolide edilerek düzenlenmektedir. Her bir harcama birimine ait yönetim hesabındaki veriler

kullanılarak yapılan konsolidasyon sonucu ilçe, il,bölge ve merkez bazında kurumun hesabı oluşturulmuş olunur. Taşınır konsolide görevlisi taşınırları cetvele II. düzey detay kodu düzeyinde kaydeder. (Örnek 15).

- **Taşınır Kesin Hesap Cetveli:** Kamu kurumuna ait taşınırların kesin hesabının oluşturulması için, merkezdeki taşınır konsolide görevlisi tarafından merkezdeki harcama birimleri, ilçe, il ve bölgedeki konsolide görevlilence hazırlanan Taşınır Hesap Cetvelindeki veriler kullanılarak hazırlanır. İlgili veriler merkezdeki taşınır konsolide görevlisince konsolide edilir. Taşınır Hesap Cetvelinde taşınır I. düzey detay kodunda gösterilen her bir taşınır grubu için düzenlenir ve taşınırlar cetvele taşınır II. düzey detay kodu düzeyinde kaydedilir (Örnek 16).

- **Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetveli:** Kamu kurumundaki strateji geliştirme birimlerince, merkez taşınır konsolide görevlisinin hazırlamış olduğu taşınır kesin hesap cetvelindeki her hesap için ayrı ayrı düzenlenir. Taşınırlar cetvele taşınır I. düzey detay kodu düzeyinde kaydedilir (Örnek 17).

- **Müze/Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli:** Harcama birimi taşınır hesap cetveli yerine düzenlenen bu cetvel, kütüphanelerde bulunan yazma ve basma eserler, müzelerdeki tarihi ve sanat değeri olan taşınırlar için düzenlenir (Örnek 18).

4.1.3.3. Kamu İdarelerince Yapılabilecek Düzenlemeler ile Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması

Yönetmelik; taşınırlara ilişkin giriş-çıkış kayıtlarının, kullanılacak defter, belge ve cetvellerin elektronik ortamda tutulmasını öngörmüştür.

Kamu idareleri, bu Yönetmelikte belirlenen esas ve usullere bağlı kalmak ve Bakanlığın uygun görüşünü almak koşuluyla özel düzenleme yapabilir ve gereken hallerde bu Yönetmelikte yer alan defter, belge ve cetveller yanında başka defter, belge ve cetveller de kullanabilirler (TMY, md.11).

Yönetmelik; gerekli görüldüğü durumlarda kamu kurumlarına kendilerine özgü belge kullanmalarına ve esas ve usullerin dışına çıkmamak kaydıyla kayıt yapmalarına izin vermektedir.

4.1.4. Taşınır İşlemleri

4.1.4.1. Taşınırların Kaydı

Kamu idarelerince bütün taşınırların ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınması esastır. Taşınır kayıtları, yönetim hesabı verilmesine esas olacak şekilde tutulur. Her bir kaydın belgeye dayanması şarttır. Bu çerçevede (TMY, md.12);

- Önceki yıldan devren gelen taşınırlar ile içinde bulunulan yılda herhangi bir şekilde edinilen veya elden çıkarılan taşınırlar,
- Taşınırlardaki kayıp, fire, yıpranma ve benzeri nedenlerle meydana gelen azalmalar,
- Sayım sonucunda ortaya çıkan fazlalar, miktar ve değer olarak kayıtlara alınarak takip edilir.

Yönetmeliğe göre taşınırların hepsi kayıt altına alınmalı ve kayıtların ise bunu destekleyici bir belgeye dayandırılması gerekmektedir.

Her ne şekilde olursa olsun edinilme şekline bakılmaksızın elde edinilen taşınırlar, bu taşınırlarda meydana gelen fire, yıpranma vb. nedenlerle meydana gelen azalmalar ve yapılan sayım sonucunda belirlenen fazlalık ve noksanlıklar yetkili kişi tarafından miktar ve değeri belirtilerek kayıt altına alınmalıdır.

4.1.4.2. Kayıt Zamanı, Kayıt Değeri ve Değer Tespit Komisyonu

Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir (TMY, md.13).

Yönetmeliğin 13. maddesinde taşınırların hangi durumlarda giriş ve çıkış kaydedileceği açıkça belirtilmiştir. Taşınırlara ait giriş-çıkış kayıtlarında TİF düzenlenmektedir.

Giriş ve çıkış kayıtlarında (TMY, md. 13-2);

- Satın alma suretiyle edinme ve değer artırıcı değişiklik hallerinde maliyet bedeli,
- Bedelsiz devir, kullanılamaz hale gelme, yok olma ve hurdaya ayrılma hallerinde kayıtlı değeri,
- Bağış ve yardım yoluyla edinilen taşınırlarda; bağış ve yardımda bulunan tarafından ispat edici bir belge ile değeri belirtilmiş ise bu değer, belli bir değeri yoksa değer tespit komisyonunca belirlenen değer, esas alınır.

Değeri belli olmayan taşınırlar için en az üç kişiden oluşan değer tespit komisyonu oluşturulur.

Satın alma suretiyle edinilen taşınırların maliyet bedelinin tespitinde, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili hükümleri uygulanır. Faturada çeşitli taşınırlar için topluca gösterilmiş giderler olması durumunda, giderler taşınırların alış bedelleri ile orantılı olarak paylaşılır. Taşınırlar faturada kayıtlara esas olacak şekilde çeşitleri itibarıyla ayrı ayrı gösterilir (TMY, md.13).

08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde kamu idareleri tarafından satın alma yoluyla edinilen maddi duran varlıkların maliyet bedeliyle kayıtlara alınabileceği açıkça ifade edilmiştir.

4.1.4.3. Dayanıklı Taşınırlarda Değer Artışı

Kullanım devamlılığının sağlanması için yapılan bakım ve onarım harcamaları hariç olmak üzere dayanıklı taşınırların; niteliğini, kullanım şeklini değiştiren, hizmet kalitesini ve taşınırlardan sağlanan faydayı artıran ve benzeri amaçlarla yapılan değer artırıcı harcamalar, taşınırın kayıtlı maliyet değerine Taşınır İşlem Fişi düzenlenmek suretiyle ilave edilir. Bu şekilde maliyetlere ilave edilecek değer artırıcı harcamalar nitelik, tür ve tutar itibarıyla Bakanlıkça belirlenebilir (TMY, md.14).

Taşınırlara yapılan herhangi değer arttırıcı işlem ilgili taşınırın maliyet değerine eklenir. Yapılan değer arttırıcı işlemin toplam maliyeti kadar TİF düzenlenir ve taşınırın değerine ilave edilir.

4.1.4.4. Satın Alınan Taşınırların Giriş İşlemleri

Taşınır eğer satın alma yoluyla ediniliyorsa ilgili taşınır teslim alındıktan sonra TİF düzenlenir.

Alımı bir merkezden yapılarak birden fazla birime doğrudan teslim edilen taşınırlar için, taşınırın teslim edildiği birimlerce Taşınır İşlem Fişi düzenlenir ve bir nüshası alımı yapan birime gönderilir. Alımı yapan birim, gelen fişlere dayanarak, ödemeye ve kendi giriş kayıtlarına esas olmak üzere Taşınır İşlem Fişi düzenler. Diğer birimlerden alınan Fişler, düzenlenen bu Fişin idarede kalan nüshasına bağlanır. Alımı yapan birimce giriş kayıtları yapıldıktan sonra düzenlenecek Taşınır İşlem Fişiyle de ilgili diğer birimler adına çıkış kaydedilir (TMY, md.15).

Eğer taşınırın alımını yapan birim başka teslim alan merkez birim ise teslim alan merkez birim TİF düzenler. Bu fişin bir nüshasını alımı yapan birime gönderir ve bu birim fişteki bilgiler doğrultusunda ödeme yapar. Yine fişteki bilgilere göre de taşınırın girişini yapar.

Farklı hesaplara kaydı gereken taşınırların aynı faturada yer alması halinde, faturadaki taşınırların kaydedileceği hesap sayısınca fatura fotokopileri çıkarılır ve üzerine her hesap için düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin numarası yazılır. Fişin birinci nüshası ödeme emri belgesine, ikinci nüshası ise ödeme emri belgesinin harcama biriminde kalan nüshasına bağlanır. Üçüncü nüshası, muayene ve kabul komisyon tutanağı veya idare yetkilisince düzenlenmiş kabul belgesi ile birlikte, sıralı olarak dosyalanır (TMY, md.15).

Aynı faturada birden fazla farklı hesap gruplarında taşınırın yer alması durumunda taşınır kayıt sayısı kadar faturalar çoğaltılır. Yapılan her farklı kayıt için düzenlenen TİF numaraları faturaların üzerine yazılır. Üç nüsha halinde düzenlenen

TİF'nin bir nüshası ödeme emri belgesine, ikinci nüshası harcama biriminde kalan kısma ve üçüncü nüshası ise ilgili taşınır dosyasına eklenir.

Satın alınan dergi ve gazete gibi süreli yayınların bedellerinin ödenmesi sırasında Taşınır İşlem Fişi düzenlenmez. Söz konusu yayınlardan cilt birliği sağlananlar, ciltletildikten sonra Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlara alınır (TMY, md.15).

Cilt bütünlüğünü sağlamak amacıyla satın alınan dergi ve gazete gibi süreli yayınlar için TİF ciltletme işleminden sonra düzenlendiği için ödeme emri belgesi ekinde yer almaz. Eğer cilt bütünlüğü sağlandıktan sonra giriş söz konusu ise düzenlenen TİF ödeme emri belgesine eklenmelidir.

4.1.4.5. Bağış ve Yardım Yoluyla Edinilen Taşınırların Girişi

Kanununun 40. maddesi ile diğer mevzuat çerçevesinde bağış ve yardım olarak edinilen taşınırlar teslim alındığında, taşınır kayıt kontrol yetkilisi tarafından Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlara alınır. Fişin birinci nüshası bağış ve yardım edene verilir veya gönderilir (TMY, md.16).

Yönetmeliğin 16. maddesine göre bağış ve yardım yoluyla elde edinilen taşınırlar TİF düzenlenerek kurum kayıtlarına alınır. Taşınır kayıt kontrol yetkilisince düzenlenen TİF'nin bir nüshası bağış ve yardımda bulunan ilgili yere verilir.

4.1.4.6. Sayım Fazlası Taşınırların Girişi

Yapılan sayım sonucunda fazla bulunan taşınırlar, Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlara alınır. Sayım fazlası taşınırların giriş kaydedilmesinde; söz konusu taşınırla aynı nitelikte son bir yıl içinde girişi yapılan taşınır varsa bu değer, aksi halde değer tespit komisyonu tarafından belirlenecek değer esas alınır (TMY, md.17).

Yetkili personel tarafından yapılan sayım sonucunda fazla taşınır söz konusu ise; TİF düzenlenerek ilgili taşınır(lar) kayıt altına alınır. Söz konusu taşınırın hangi değerle kaydedileceği ise; yıl içinde aynı nitelikte taşınır girişi varsa o taşınırın

değeriyle kayıt yapılır. Yıl içerisinde fazla taşınırın niteliklerinde bir taşınırın girişi yoksa oluşturulan değer tespit komisyonunca belirlenen değerle giriş yapılır.

4.1.4.7. İade Edilen Taşınırların Girişi

Kullanıma verilen tüketim malzemelerinden herhangi bir nedenle iade edilenler, iadeyi yapan birim yetkilisinin onayını taşıyan ve iade edilen malzemenin cins ve miktarını belirten belge karşılığında teslim alınır ve Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek tekrar giriş kaydedilir. Fişin birinci nüshası taşınırları iade edene verilir (TMY, md.18).

Daha önce birimlerin kullanması amacıyla verilen tüketim malzemelerinin, herhangi bir nedenle tekrar ambara iade edilmesi durumunda, iade eden birim yetkilisinin imzası ve iade edilen kalemlerle ilgili bilgilerin yer aldığı belge karşılığında geri alım yapılır. İade edilen tüketim malzemelerinin tekrar giriş kaydedilmesi için TİF düzenlenir. Fişin bir nüshası iadeyi yapan birime verilir.

Yönetmelik eki taşınır kod listesinde tüketim malzemesi olarak sınıflandırılan taşınırlardan, üzerine kayıt yapmak veya yeniden formatlanmak ya da doldurulmak suretiyle tekrar kullanılması mümkün olanların, görevin tamamlanmasını takiben ambara iadesi zorunludur. Bu şekilde iade edilen taşınırlar hakkında birinci fıkraya göre işlem yapılır (TMY, md.18).

Bir takım işlemler sonucunda tekrar kullanılması mümkün olan tüketim malzemeleri, görevlerini tamamlaması sonrasında ambara iade edilmelidir. İade işlemlerinde ilgili birim yetkilisinin onayını gösteren belge ile teslim alınır. TİF düzenlenerek ambar girişi yapılır.

Kullanılmak üzere zimmetle verilen dayanıklı taşınırlardan, herhangi bir nedenle ilgililerince iade edilenler için Taşınır İşlem Fişi düzenlenmez. Bu taşınırların kullanıma verilmelerinde düzenlenmiş olan Zimmet Fişleri, ilgili bölüm imzalanarak zimmetinden düşülen kişiye geri verilir ve Dayanıklı Taşınırlar Defterinde gerekli kayıtlar yapılır (TMY, md.18).

Dayanıklı taşınırlar kullanıma verilirken zimmet fişi düzenlendiği için iade edilmeleri sonucu TİF düzenlenmez. Çünkü zimmet verme durumunda çıkış

kaydedilmemiştir. Söz konusu taşınırın zimmeti sırasında düzenlenen zimmet fişinin ilgili yerinin imzalanması sonucu personelden zimmet düşülmüş olunur. Bundan sonra ise iade edilen taşınır için Dayanıklı Taşınırlar Defterine gereken kayıtlar yapılır.

4.1.4.8. Devir Alınan Taşınırların Girişi

Kamu idarelerince 31. madde hükümlerine göre bedelsiz olarak devir alınan taşınırlar, devreden idarenin Taşınır İşlem Fişinde gösterilen değer esas alınarak düzenlenecek Taşınır İşlem Fişi ile giriş kaydedilir ve Fişin bir nüshası yedi gün içerisinde devreden idarenin çıkış kaydına esas Taşınır İşlem Fişine bağlanmak üzere gönderilir. Devralan idarenin yapmış olduğu taşıma giderleri taşınırın değeri ile ilişkilendirilmez (TMY, md.19).

Kamu kurumu tarafında devir alınan taşınırların kayıt altına alınması gerekmektedir. Taşınırın girişi yapılırken devreden kurumun düzenlemiş olduğu TİF’nde yer alan değer dikkate alınır. Kayıt işlemi sonucu düzenlenen TİF’nin bir nüshası yedi gün içerisinde devreden kuruma gönderilmek zorundadır.

Aynı kamu idaresinin muhtelif harcama birimlerinin ambarları arasında devredilen taşınırların alınmasında da Taşınır İşlem Fişi düzenlenir ve Fişin birinci nüshası ilgili taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verilir (TMY, md.19).

Kamu idaresinde yer alan harcama birimleri arasında da devir işlemi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda da devredilen taşınır için TİF düzenlenerek çıkış yapılır. Devir alan harcama birimi ise kendi birimine taşınır TİF düzenleyerek kaydeder. Fişin birinci nüshası devreden harcama biriminin taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verilir.

Aynı harcama biriminin ambarları arasındaki taşınır devirlerinde düzenlenen Taşınır İşlem Fişi muhasebe birimine gönderilmez (TMY, md.19).

Aynı harcama biriminde birden fazla ambarın bulunması durumunda, ambarlar arasında taşınır devri yapılırsa, TİF düzenlenir fakat bu fiş muhasebe kayıtlarında bir değişiklik oluşturmadığı için muhasebeye gönderilmez.

4.1.4.9. Tasfiye İdaresinden Edinilen Taşınırların Girişi

24/11/2000 tarihli ve 2000/1724 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Tasfiye Tüzüğü hükümlerine göre tasfiye idaresince kamu idarelerine bedelli veya bedelsiz devredilen taşınırlar karşılığında Taşınır İşlem Fişi düzenlenir ve giriş kaydedilir. Fişin birinci nüshası taşınırı teslim eden işletme yetkilisine verilir (TMY, md.20).

Tasfiye idaresi tarafında kamu kurumlarına devredilen taşınırlar için, TİF düzenlenerek ilgili taşınır kayıtlara alınır. Düzenlenen fişin birinci nüshası taşınırı veren işletme yetkilisine verilir.

4.1.4.10. İç İmkanlarla Üretilen Taşınırların Girişi

Kamu idarelerinin kendi kullanımları için iç imkanlarıyla ürettikleri taşınırlar, değer tespit komisyonu tarafından belirlenecek rayiç bedel üzerinden Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek giriş kaydedilir (TMY, md.21-1).

Kamu idareleri bazı amaçlarla yaptıkları üretim sonucu elde ettikleri taşınırları TİF düzenleyerek kayıtlara almak durumundadır. Üretilen taşınırın kayıtlara alınacağı değer, oluşturulan değer tespit komisyonunca belirlenir.

Kamu idarelerinin mülkiyetindeki arazilerde yetiştirilen ağaçlardan üretilen ekonomik değere sahip kereste, odun, meyve gibi ürünler hakkında da birinci fıkra hükmü uygulanır (TMY, md.21-2).

Kamu idarelerine ait arazilerinde yetiştirilen ağaçların işlenmesi sonucu elde edilen kereste, odun, meyve gibi ürünlerin kaydı TİF düzenlenerek yapılır. Yine bu ürünlerin değeri komisyonca belirlenir.

4.1.4.11. Tüketim Suretiyle Çıkış

Yönetmeliğin 22. maddesine göre tüketim malzemeleri, bu malzemeye ihtiyacı olan birim yetkilisince düzenlenen Taşınır İstek Belgesi karşılığında düzenlenecek Taşınır İşlem Fişi ile çıkış kaydedilir.

Taşınır İşlem Fişi düzenlenmeden hiçbir şekilde tüketim malzemesi çıkışı yapılamaz (TMY, md.22-3).

Tüketim malzemeleri taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından TİF düzenlenmeden çıkış yapılamaz.

Tüketim malzemelerinin çıkış işlemlerinde FIFO yöntemi uygulanır. Çıkış işlemi giriş bedelleri üzerinden yapılır.

4.1.4.12. Kullanım Suretiyle Çıkış

Taşıt ve iş makineleri haricindeki dayanıklı taşınırlar Taşınır İstek Belgesi düzenlenmek suretiyle talep edilir. Talep edilen dayanıklı taşınırlar Zimmet Fişi düzenlenerek kullanıma verilir (TMY, md.23-1).

Kara taşıt ve iş makineleri dışındaki dayanıklı taşınırlar kullanıma verilirken Taşınır İstek Belgesi karşılığında Zimmet Fişi düzenlenir. taşıt ve iş makineleri içinse; yönetimden sorumlu kişiye ya da kullanacak kişiye Zimmet Fişi düzenlenmesi söz konusudur.

Zimmet Fişine dayanılarak Dayanıklı Taşınırlar Defterine gerekli kayıtlar yapılır. Fişin birinci nüshası dosyasında saklanır. İkinci nüshası zimmetle taşınır teslim edilen görevlilere verilir (TMY, md.23-4).

Zimmet Fişinin bir nüshası taşınırı teslim alan kişiye verilir. Söz konusu taşınırın iadesi durumunda ise taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi Zimmet Fişinin ilgili bölümünü imzalar ve zimmetten düşme işlemi yapılmış olunur. Diğer nüsha ise dosyasında saklanır.

Oda, büro, bölüm, geçit, salon, atölye, garaj ve servis gibi ortak kullanım alanlarında kullanılmak üzere verilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenir ve taşınırlar ortak kullanım alanının sorumlusu veya yöneticisine imzası alınarak teslim edilir (TMY, md.23).

Dayanıklı Taşınır Listesi ortak kullanım alanlarındaki taşınır için düzenlenir ve taşınırın bulunduğu yerde bir nüshası asılı bulunmak zorundadır.

4.1.4.13. Devir Suretiyle Çıkış

Kamu idarelerince 31. madde hükümlerine göre bedelsiz olarak devredilen taşınırın çıkışı Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek yapılır. Fişin bir nüshası taşınırın devredildiği idareye verilir. Devir alan idareden alınan Fiş, düzenlenen Fişin ekine bağlanır (TMY, md.24-1).

Kamu idaresinde kullanılmayan taşınırın devri söz konusu ise ilgili taşınır için TİF düzenlenerek çıkış yapılır. Düzenlenen fişin bir nüshası devir yapılan kuruma verilir. Devir yapılan kurum tarafında kayıtlara alınan taşınır için düzenlenen TİF'nin bir nüshası da alınarak ilgili fişin ekine iliştilir.

Aynı kamu idaresinin muhtelif harcama birimlerinin ambarları arasında devredilen taşınır için de Taşınır İşlem Fişi düzenlenir ve Fişin birinci nüshası devredilen harcama biriminin taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verilir. (TMY, md.24-2).

Taşınır devir alınması işlemlerinde olduğu gibi, kamu kurumundaki harcama birimleri arasındaki taşınır devrinde de, çıkış işlemi TİF düzenlenerek yapılır. Fişin birinci nüshası devreden harcama biriminin taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verilir.

Aynı harcama biriminin ambarları arasındaki taşınır devirlerinde de Taşınır İşlem Fişi düzenlenir, ancak bu Fişler muhasebe birimine gönderilmez (TMY, md.24-3).

Birden fazla ambarı bulunan harcama birimleri arasında devir söz konusu ise; TİF düzenlenir fakat muhasebe kayıtlarında değişikliğe neden olmadığı için fişin bir nüshası muhasebe birimine gönderilmez.

4.1.4.14. Yabancı Ükelere Bağış veya Yardım Olarak Verilen Taşınırların Çıkışı

Yabancı ülkelere bağış veya yardım olarak verilen taşınırlar, yetkili makamın onay veya kararına dayanılarak düzenlenecek Taşınır İşlem Fişii ile kayıtlardan çıkarılır. Onay veya kararın bir örneği Fişin ekine bağlanır (TMY, md.25).

Eğer taşınırın yabancı ülkelere bağış veya yardım olarak verilmesi söz konusu ise yönetmeliğe göre yetkili makamın onay şartı söz konusudur. Yetkili makam kararı sonucu TİF düzenlenerek taşınır kayıtlardan düşülür. Yetkili makamın onay veya kararı düzenlenen TİF'ne eklenmelidir.

4.1.4.15. Satış Suretiyle Çıkış

İlgili mevzuatı çerçevesinde satılan taşınırlar Taşınır İşlem Fişii düzenlenerek çıkış kaydedilir. Satışa ilişkin karar veya onayın bir nüshası Fişin birinci nüshasına bağlanır (TMY, md.26).

Kayıtlı değeriyle çıkış işlemi yapılan taşınırlar için TİF düzenlenir. Düzenlenen TİF'ne satış ile ilgili yetkili makamın karar veya onayının eklenmesi gerekir.

4.1.4.16. Kullanılmaz Hale Gelme, Yok Olma ve Sayım Noksanı Nedeniyle Çıkış

Yönetmeliğin 27. maddesine göre herhangi bir sebeple ambar kayıtlarından farklı miktarlarda taşınır tespiti söz konusu ise; Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenir. Kullanılmaz hale gelen, yok olan ve sayım sonucu oluşan noksanlıklar için düzenlenen tutanak sonucunda Taşınır İşlem Fişii düzenlenerek ilgili taşınırlar kayıtlardan çıkarılır.

Birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen hallerde kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılarak sonuçları ayrı bir tutanakta belirtilir ve 5. madde hükmüne göre işlem yapılır (TMY, md.27-3).

Sorumluluğunu yerine getirmeyenler için yönetmeliğin 5. maddesindeki hükümler uygulanır.

4.1.4.17. Hurdaya Ayırma Nedeniyle Çıkış

Yönetmeliğin 28. maddesinde, taşınırların hurdaya ayrılması ve kayıtlardan düşülmesi sırasında yapılacak işlemler ve bu işlemler sırasında düzenlenecek belgeler açıkça belirtilmiştir

Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmemekle hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırlar, harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirilir (TMY, md.28-1).

Taşınırın hurdaya ayrılması için ya ekonomik ömrünü tamamlamış olması ya da tamamlamamış olmasına rağmen taşınıra yapılacak bakım onarım sonucunda da kullanılması söz konusu olmaması gerekir. Bu gibi durumlarda oluşturulan komisyonca ilgili taşınırın durumu değerlendirilir.

Komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda hurdaya ayrılması uygun görülmeyen taşınırlar hakkındaki gerekçeli karar harcama yetkilisine bildirilir (TMY, md.28-2). Eğer komisyon taşınırın hurdaya ayrılmasını öngörüyor ise Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenir.

Hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırlardan kayıtlı değeri Bakanlıkça belirlenecek tutara kadar olanlar harcama yetkilisinin, belirlenen tutarı aşan taşınırlar ise kamu idaresi üst yöneticisinin onayı ile kayıtlardan çıkarılır (TMY, md.28-4). Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı, Maliye Bakanlığınca “ Parasal Sınırlar ve Oranlar Tebliği” nde belirlenen tutara kadar olanlar için harcama yetkilisince onaylanır. TİF düzenlenerek kayıtlardan düşülür. Oranı aşan taşınırlar ise kamu idaresindeki üst yönetici onay ile tutanak düzenlenir ve kayıtlardan TİF ile düşülür.

Birinci fıkraya göre harcama yetkilisince oluşturulacak komisyon tarafından ekonomik değerinin olmadığı veya teknik, sağlık, güvenlik ve benzeri nedenlerle imha

edilmesinin şart olduğuna karar verilen taşınırlar, harcama yetkilisinin onayı ile imha edilir. İmha, komisyon veya komisyonun gözetiminde uzman kişiler tarafından yapılır. Bu işleme ilişkin ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir. İmha işleminde özel mevzuat hükümleri öncelikle dikkate alınır (TMY, md.28-5).

İmhasına karar verilen taşınır cinsine göre yakılır, gömülür veya eritilir. Ya da parçalar halinde kamu idaresinde kullanılarak yok edilecek şekilde imha edilebilir.

Hurdaya ayrılan veya imha edilen taşınırlar Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılır. Fişin ekine Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağının bir nüshası bağlanır (TMY, md.28-6).

Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince hurdaya ayrılan ya da imha edilen taşınır için TİF düzenlenir ve çıkış işlemi yapılmış olur. Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenen fişe eklenir.

4.1.4.18. Bölünen, Birleşen veya Kaldırılan Harcama Birimlerine Ait Taşınırlar Hakkında Yapılacak İşlemler

Kamu idarelerindeki harcama birimleri gerek görüldüğü takdirde bölünebilir, başka bir harcama birimiyle birleşebilir ve ya tamamen kaldırılabilir.

Herhangi bir sebeple değişikliğe uğrayan harcama birimlerine ait taşınırlara ilişkin yapılacak işlemler yönetmeliğin 29. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Söz konusu taşınırlara ilişkin yapılacak işlemler (TMY, md.29);

i. Bölünerek ayrı bir harcama birimi haline gelen birimin kullanımına terk edilmesi halinde, bölünen harcama biriminin kayıtlarına çıkış, yeni oluşan harcama biriminin kayıtlarına giriş,

ii. Başka bir harcama birimi ile birleşme sonucunda kaldırılan birimin kayıtlarına çıkış, bünyesinde birleşilen birimin kayıtlarına giriş,

iii. Kaldırılma halinde, kaldırılan harcama biriminin kayıtlarına çıkış, devredilmesi kararlaştırılan harcama biriminin kayıtlarına giriş, kaydedilir.

Taşınırların giriş-çıkış işlemlerinde Taşınır İşlem Fişi düzenlenmesi gerekmektedir. Harcama birimlerindeki meydana gelen değişiklikler sonucu taşınırlar için yapılan giriş-çıkış işlemlerinde düzenlenen fişlerin bir nüshası muhasebe birimine gönderilir.

4.1.4.19. Taşınır Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Muhasebe Birimine Bildirilmesi

Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri tarafından, kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarında ilgili stok ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırlardan; satın alma suretiyle edinilenlerin giriş işlemleri ile değer artırıcı harcamalar için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin bir nüshası ödeme emri belgesi ekinde, muhasebe birimine gönderilir. Diğer şekillerde edinilen taşınırların girişleri ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırların çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin birer nüshasının, düzenleme tarihini takip eden en geç on gün içinde ve her durumda malî yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilmesi zorunludur (TMY, md.30-1).

Harcama birimleri tarafından taşınırlar için yapılan her bir kaydın muhasebe birimi tarafından da kaydedilmesi gerekir. Bu sebeple de yapılan işlemler için düzenlenen TİF'nin bir nüshası mutlaka muhasebe birimine gönderilmelidir. Bunun düzenli işlemesi için harcama birimine önemli görevler düşmektedir.

Muhasebe birimleri kendilerine gönderilen TİF'nde yer alan veriler ışığında ilgili tutarları II. düzey detay kodu itibarıyla ilgili hesaplara kaydeder.

Muhasebe kayıtlarında "150-İlk Madde ve Malzemeler Hesabı"nda izlenen tüketim malzemelerinin çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişleri muhasebe birimine gönderilmez. Bunların yerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır II. düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesi, en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderilir (TMY, md.30-2).

Tüketim malzemeleri her çıkış yapıldığında muhasebe birimine yollanmaz. Çünkü tüketim malzemeleri çok fazla sayıda çıkışı yapılan taşınır olduğu için her defasında muhasebeye gönderilmesi karmaşıklığa ve iş yoğunluğuna neden olmaktadır. Yönetmelik bu karmaşıklığa mahal vermemek için bu süreleri belirlemiştir.

4.1.5. Kamu İdareleri Arasında Taşınır Devri

Yönetmeliğin 31. maddesine göre taşınırın kayıt tarihinin üzerinden beş yıl geçmiş olması ve idarece taşınırın kullanılmasına ihtiyaç duyulmaması durumunda söz konusu taşınırın başka bir kuruma bedelsiz olarak devredilebileceği açıkça belirtilmiştir.

Ancak devralmak isteyen idare açısından bakım, onarım ve taşıma giderleri nedeniyle ekonomik olmayan ve kullanılmasında fayda görülmeyen taşınır devredilemez (TMY, md.31-2). İhtiyacı olduğu halde taşınırın devralınması sonucu, devralan kuruma maliyetli olacağı düşünölen taşınır devredilmez.

Kamu idarelerince yürütölen veya desteklenen projelerin gerçekleştirilmesi için edinilen araştırma ve geliştirme amaçlı taşınır, uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesi için alınan taşınır ile devredilmediği takdirde kullanım imkanı kalmayacak olan veya zorunlu sebeplerle devredilmesi gereken tüketim malzemelerinin devrinde beş yıl şartı aranmaz (TMY, md.31-3). Bunun yanı sıra kamu idarelerince ikinci kez bedelsiz devredilen taşınır için de beş yıl şartı aranmaz.

Bedelsiz devredilecek ve devredilemeyecek taşınır ile tahsise ilişkin diğer esas ve usuller Bakanlıkça belirlenir (TMY, md.31-4). Maliye Bakanlığı söz konusu taşınır ile ilgili esas ve usulleri belirler.

4.1.6. Sayım ve Devir İşlemleri

4.1.6.1. Sayım ve Sayım Sonrası Yapılacak İşlemler

Kamu idarelerine ait taşınırın, taşınır kayıt kontrol yetkililerinin görevlerinden ayrılmalarında, yıl sonlarında ve harcama yetkilisinin gerekli gördüğu

durum ve zamanlarda sayımı yapılır (TMY, md.32-1). Sayım işlemleri taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi ile birlikte en az üç kişiden oluşan kurul tarafından yapılır.

Sayım süresince, hizmetin aksamaması ve bozulabilecek nitelikteki taşınırlar için gerekli tedbirlerin alınması kaydıyla, taşınır giriş ve çıkışları sayım kurulunun talebi üzerine harcama yetkilisince durdurulabilir. Sayım yapılırken gerekli önlemlerin alınması, sayım kurulunun görev ve sorumluluğu altındadır. (TMY, md.32-3). Gerekli kararları almakla sorumlu olan kişi harcama yetkilisidir.

Sayım kurulu öncelikle, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince ambarda bulunduğu veya ambardan çıktığı halde belgesi düzenlenmediği ve kayıtları yapılmadığı belirtilen taşınırlara ilişkin işlemlerin yaptırılmasını sağlar. Sayım Tutanağının "Kayıtlara Göre Ambardaki Miktar" sütunu, defter kayıtları esas alınarak doldurulduktan sonra ambarlardaki taşınırlar fiilen sayılır ve bulunan miktarlar Sayım Tutanağının "Ambarda Bulunan Miktar" sütununa kaydedilir (TMY, md.32-4). Fiili olarak ambar sayımı tamamlandıktan sonra ortak kullanım alanlarındaki taşınırların sayımı yapılır. Sayım sonuçları Sayım Tutanağında belirtilir. Zimmetle kişilere verilen taşınırlar tek tek sayılmaz ancak tutanakta yer alan "Kayıtlara Göre Kişilere Verilen Miktar" sütunundaki bilgiler dikkate alınır.

Sayımında bulunan miktar ile kayıtlı miktar arasında fark bulunması halinde miktarlarında farklılık bulunan taşınırların sayımı bir kez daha tekrarlanır. Yine farklı çıkarsa bu miktar "Fazla" veya "Noksan" sütununa kaydedilir (TMY, md.32-6). Fazla ve noksan taşınırlar için TİF ile giriş-çıkış kayıtları yapılır. İlgili kayıtların bir nüshası muhasebe birimine gönderilir.

Kayıtların sayım sonuçlarıyla uygunluğu sağlandıktan sonra sayım kurulu tarafından Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli düzenlenir. Cetvel, sayım kurulu ile taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından imzalanır. Bu Cetvel ve eki sayım tutanağı ile sayım sonuçlarına göre düzenlenen giriş ve çıkış belgeleri, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisinin yıl sonu hesabını oluşturur (TMY, md.32-9). Bu hesapların harcama yetkilisine verilmesi gerekmektedir.

4.1.6.2. Devir İşlemleri

Her ne sebeple olursa olsun görevinden ayrılan taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi, gerekli tüm devir işlemlerini yapıp yeni yetkiliye devretmeden görevinden ayrılamaz.

Ambarlarındaki taşınırları ve taşınır işlemlerine ilişkin kayıt ve belgeleri teslim etmeyen veya istifa, hastalık, tutuklanma, ölüm gibi nedenlerle devir ve teslim edemeyen taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin sorumluluğundaki taşınırlar ile dayanağı kayıt ve belgeler, devir kurulu aracılığı ile yeni taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine devir ve teslim edilir. Devir kurulu, harcama yetkilisi tarafından belirlenen bir kişinin başkanlığında, taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin de katıldığı, en az üç kişiden oluşur (TMY, md.33-2). Devir işlemi için Ambar Devir ve Teslim Tutanağı düzenlenir. Ortak kullanım alanlarındaki taşınırlar sayılır. Dayanıklı Taşınırlar Listesinde yer alan ilgili bölüm eski sorumlu tarafından imzalanarak yeni taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine devredilir.

Taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin geçici görev, aylıksız izin, hastalık izni gibi on günlük süreyi aşmayan geçici ayrılmalarında, harcama yetkilisi tarafından idarenin ihtiyaçları göz önünde bulundurularak gerekli tedbirler alınmak suretiyle ambar kapalı tutulabilir. Bu süre gerektiğinde harcama yetkilisi tarafından uzatılabilir (TMY, md.33-5). Harcama yetkilisi uygun gördüğü takdirde başka birini yetkili kılabilir.

4.1.7. Taşınır Yönetim Hesabı ve Taşınır Kesin Hesabı

4.1.7.1. Taşınır Yönetim Hesabı

Harcama yetkilileri tarafından Sayıştaya verilecek taşınır yönetim hesabı; önceki yıldan devreden taşınırlar ile yılı içinde girenleri, yılı içinde çıkışı yapılan taşınırlar ile ertesi yıla devredilenleri ve yıl sonunda yapılan sayım sonucu bulunan fazla ve noksanları gösterir. (TMY, md.34-1) Maddede Sayıştaya verilecek olan taşınır yönetim hesabının içeriği ve ilgili cetvellerin düzenlenme biçimi açıklanmıştır.

Taşınır yönetim hesabı aşağıdaki cetvellerden oluşur (TMY, md.34-2);

- Yıl sonu sayımına ilişkin Sayım Tutanağı,

- Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli,
- Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli; Müze/Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli,
- Yıl sonu itibarıyla en son düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin sıra numarasını gösterir tutanak.

Taşınır yönetim hesabı aşağıda açıklandığı şekilde hazırlanır ve ilgili yerlere gönderilir (TMY, md.34-3);

a) Taşınır kayıt ve kontrol yetkililerince, sayım kurulu tarafından onaylanan Taşınır Sayım ve Döküm Cetveline dayanılarak ilgisine göre üç nüsha Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli, Müze Yönetim Hesabı Cetveli veya Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli düzenlenir. Bünyesinde tarihi veya sanat değeri olan taşınırlar ile kütüphane materyalleri bulunan kamu idareleri söz konusu cetvellerden ilgili olanını ayrıca düzenlerler.

b) (a) bendine göre düzenlenecek cetvellerin ekine Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli eklenir ve harcama yetkilisinin onayına sunulur. Harcama yetkilisince, Cetvelin Taşınır Sayım ve Döküm Cetveline uygunluğu kontrol edilerek muhasebe yetkilisine gönderilir.

c) Muhasebe yetkilisi, gönderilen cetvellerdeki kayıtları muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırıp uygunluğunu onaylar ve harcama yetkilisine geri gönderir.

Muhasebe yetkilisi cetvellerdeki kayıtların II. düzey detaylarını muhasebe kayıtlarıyla uygunluğunu kontrol eder ve uygun görürse onaylar.

ç) Harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisince onaylanmış cetvellerin bir nüshasını, Sayıştayca belirlenecek sürelerde, yıl sonu sayım tutanağı, sayım ve döküm cetveli ve yıl sonu itibarıyla en son düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin sıra numarasını gösterir tutanak ile birlikte Sayıştaya, bir nüshasını ise malî yılı takip eden ay sonuna kadar ilgili taşınır konsolide görevlisine gönderir. Cetvellerin birer nüshası da harcama biriminde

muhafaza edilir. Kamu idarelerinin yurt dışı teşkilatlarının taşınır yönetim hesabı merkez teşkilatları aracılığıyla Sayıştaya gönderilir.

4.1.7.2. Taşınır Kesin Hesabı

Kamu idarelerinin taşınır kesin hesabı, taşınır konsolide görevlilerince, ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez harcama birimleri itibarıyla düzenlenen Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerinin konsolide edilmesiyle oluşturulan taşınır hesabı cetvelleri esas alınarak hazırlanır (TMY, md.35-1). İki nüsha halinde düzenlenen İlçe Taşınır Hesabı Cetvelinin bir nüshası malî yılı takip eden ikinci ayın onbeşini geçmemek şartıyla ildeki taşınır konsolide görevlisine gönderilir.

İl taşınır konsolide görevlileri, ildeki harcama birimlerinden alınan Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerini konsolide ederek İl Merkezi Taşınır Hesap Cetvelini hazırlar ve İlçe Taşınır Hesap Cetvelleri ile konsolide ederek, İl Taşınır Hesabı Cetvelini oluştururlar. Kamu idaresinin bölge teşkilatının bulunması halinde İl Taşınır Hesap Cetvelleri Mart ayının onbeşine kadar bölgedeki taşınır konsolide görevlisine gönderilir (TMY, md.35-3). Bölge teşkilatı yoksa merkezdeki konsolide görevlisine gönderir.

Bölge teşkilatı olan kamu idarelerindeki taşınır konsolide görevlileri bölgedeki harcama birimlerinden alınan Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerini konsolide ederek oluşturduğu Bölge Merkezi Taşınır Hesap Cetveli ile bölgeye bağlı illerden aldıkları İl Taşınır Hesabı Cetvellerini konsolide etmek suretiyle idarenin Bölge Taşınır Hesabı Cetvelini düzenlerler (TMY, md.35-4). Bu cetvelin bir nüshasını merkezdeki taşınır konsolide görevlisine gönderir.

Merkezdeki taşınır konsolide görevlileri, merkezdeki harcama birimlerinden alınan Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerini konsolide ederek Merkez Taşınır Hesap Cetvelini, dış temsilciliklerden aldıkları Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerini konsolide ederek ise Dış Temsilcilikler Taşınır Hesap Cetvelini oluştururlar (TMY, md.35-7). Daha sonra ise il ve bölgelerden gönderilen hesap cetvellerini, Merkez Taşınır Hesap Cetveli ile İl/Bölge/Dış Temsilcilikler Taşınır

Hesabı Cetvellerini konsolide ederek kurumun Taşınır Kesin Hesap Cetveli ve Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetvelini hazırlar.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri ile Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetvellerinin birer nüshası Mayıs ayının onbeşine kadar bütçe kesin hesap cetvelleri ile birlikte Bakanlığa ve Sayıştaya gönderilir (TMY, md.35-9). Mahalli idareler ile Sosyal güvenlik kurumları ise bütçelerinin uygulama sonuçlarını kesin hesaba bağlayacak mercilere gönderirler.

4.1.8. Numaralandırma ve Kod Sistemi

4.1.8.1. Dayanıklı Taşınırların Numaralanması

Giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilir. Bu numara yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilir. Fiziki veya kullanım özellikleri nedeniyle numaralandırılması mümkün olmayan taşınırlara bu işlem uygulanmaz (TMY, md.36-1) Dayanıklı taşınırların uygulamada takibinin yapılması ve denetlenmesi için numaralandırılması gerekmektedir. Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından verilen numaralar, taşınırın en uygun yerinde kalıcı bir şekilde gösterilmesi gerekir.

Sicil numarası üç grup rakamdan oluşur. Birinci grup rakam, taşınırın Dayanıklı Taşınırlar Defterinde ayrıntılı izlenmek üzere kaydedildiği taşınır kodundan; ikinci grup rakam, taşınırın giriş kaydedildiği yılın son iki rakamından; üçüncü grup rakam ise taşınıra verilen giriş sıra numarasından oluşur (TMY, md.36-2) Örneğin, 27.07.2006 tarihinde alınmış 24 karakterli bir hesap makinesinin defter kayıtlarına 15. sırada giriş kaydedildiğini ve kayıtlarda aşağıdaki şekilde yer aldığını varsayalım (Yılmaz, 2007: 192).

255	02					Büro Makineleri Grubu
255	02	99				Diğer Büro Makineleri ve Aletleri
255	02	99	01			Hesaplama Makineleri
255	02	99	01	01		Hesap Makineleri
255	02	99	01	01	01	24 Karakterli Olivetti Hesap Makineleri

Kaynak: Ramazan Yılmaz, “Açıklamalı-Uygulamalı Taşınır Mal Yönetmeliği”, **Muhasebat Kontrolörleri Derneği**, 2007, s.192.

Söz konusu demirbaşın sicil numarası 255.02.99.01.01.01.06.15’dir. “255.02.99.01.01.01” I. grup rakamları, “06” II. grup rakamları ve “15” ise III. Grup rakamları ifade etmektedir. Sicil numarası bu üç grup rakamın birleşmesi sonucu oluşmaktadır. Burada “06” demirbaşın kayıtlara alındığı yılı ifade ederken “15” ise defter kayıtlarına 15. sırada kaydedildiğini göstermektedir.

4.1.8.2. Taşınır Kodları ve Detaylı Hesap Planı

Taşınırın Bakanlıkça belirlenen düzey detay kodundan sonraki detay kodları, kamu idarelerince ölçü birimi esas alınarak belirlenir (TMY, md.37-1).

Yönetmelik Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen düzey detay kodundan sonra gelecek olan taşınır kodlarının belirlenmesi yetkisini kamu kurumlarına bırakmıştır.

Kapsamdaki kamu idarelerinin muhasebe detaylı hesap planları, Yönetmelik ekindeki Taşınır Kod Listesine uygun olarak belirlenir (TMY, md.37).

4.1.8.3. Harcama Birimi ve Ambarların Kodlanması ve Sayıştaya Bildirilmesi

Kapsamdaki kamu idarelerinde harcama birimlerine ve bunlara bağlı ambarlara aşağıdaki esaslara göre birer kod numarası verilir (TMY, md.38-1).

- Harcama birimlerine iki grup ve onbir rakamdan oluşan kod verilir. Birinci grup (00.00.00.00) sekiz karakterden oluşur ve idarenin analitik bütçe uygulamasına ilişkin kurumsal sınıflandırmadaki düzeylerini gösterir. İkinci grup (000) üç karakterden oluşur ve o ilçe, il, bölge veya merkezdeki harcama birimi sayısını gösterir. Bakanlık saymanlık otomasyon sistemini (say2000i) kullanan idarelerde Bakanlıkça verilen birim kodları kullanılır.

- Harcama birimlerinin bünyesinde bulunan ambarlara harcama yetkililerince bir düzeyli ve iki karakterden oluşan kod verilir. Bu kod aynı harcama birimine bağlı ambarların sayısını gösterir. Ambar, bağlı olduğu harcama birimi koduyla birlikte tanımlanır.

İlgili kodlar taşınır işlemlerinde düzenlenen belge ve cetvellerde kullanılır.

Kamu idareleri, her malî yılbaşından önce, harcama birimlerini ve bunlara bağlı ambarların açık adreslerini ve bu ambarlardan sorumlu taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin adı, soyadı ve unvanlarını gösteren listeleri Sayıştaya göndermekle yükümlüdür. Yıl içinde yapılan değişiklikler de, değişiklik tarihinden itibaren en geç bir ay içinde Sayıştay'a bildirilir (TMY, md. 38-3). Sayıştay kamu idarelerinin taşınırlarının bulunduğu depo ve ambarları denetleyebilir. Bu görevini yerine getirebilmesi için kamu kurumlarına ait ambar ve depoların yerleri ve harcama birimleri açıkça Sayıştaya bildirilmelidir. Bunun yanı sıra sorumlu olan kişilerin de bildirilmesi denetim açısından önemlidir.

4.2. KATMA (ÖZEL) BÜTÇELİ BİR İDARE OLAN YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde katma bütçeli bir idare olan Hitit Üniversitesi'nde Taşınır Mal Yönetmeliği'nin nasıl uygulandığına dair örneklere yer verilmiştir. Hitit Üniversitesi İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı'nın farklı tarihlerde yaptıkları taşınır işlemleri konunun daha iyi anlaşılması için aşağıda aynen verilmiştir.

4.2.1. Taşınır İşlem Fişi

Mevzuata göre; taşınır giriş ve çıkışlarında, ambarlar arasında devir işlemlerinde ve bununla birlikte dayanıklı taşınırın niteliğini değiştirecek şekilde taşınırdaki herhangi bir ilave ve onarım sonucunda oluşacak değer artışlarında taşınır işlem fişi düzenlenmektedir.

4.2.1.1. Satın Alma (Giriş) İşlemleri

Hitit Üniversitesi İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığınca DMO'dan Projeksiyon Cihazı alımı yapılmıştır. Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi tarafından alınan Projeksiyon Cihazı için Taşınır İşlem Fişi ile Genel Ambara giriş yapılmıştır.

TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

FİŞ SIRA NO 000068 TARİH 05.08.2010

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00			
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38650904904			
AMBARININ	ADI	Genel Ambar	KODU	01			
MUHASEBE BİRİMİNİN	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719			
MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU TUTANAĞININ	TARİHİ	30.07.2010	SAYISI	27			
DAYANAĞI BELGENİN	TARİHİ	26.05.2010	SAYISI	536			
FATURANIN	TARİHİ	30.07.2010	SAYISI	20100045834			
İŞLEM ÇEŞİDİ	NEREDEN GELDİĞİ	KİME VERİLDİĞİ	NEREYE VERİLDİĞİ				
Satın Alma (Giriş)	DMO ANKARA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ						
BİRİMLER VE AMBARLAR ARASI TAŞINIR HAREKETLERİNDE							
GÖNDERİLEN HARCAMA BİRİMİ	ADI		KODU				
GÖNDERİLEN TAŞINIR AMBARI	ADI		KODU				
GÖNDERİLEN MUHASEBE BİRİMİ	ADI		KODU				
TAŞINIRIN							
S.N O	KODU	SİCİL NUMARASI	ADI	ÖLÇÜ BRM.	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
1	255.02.05.01.01.02		Projeksiyon Cihazları	Adet	30.0000	2.331,93960000	69.958,19
255.02.05 TOPLAMI							69.958,19
GENEL TOPLAM							69.958,19

<p style="text-align: center;">Yukarıda gösterilen 1 kalem, toplam 30,0000 taşınırın TESLİM EDİLMİŞTİR. 05.08.2010</p> <p style="text-align: center;">TESLİM EDEN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p> <p style="text-align: center;">TESLİM ALINMIŞ VE GİRİŞ KAYDI YAPILMIŞTIR. 20.08.2010</p> <p style="text-align: center;">TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN</p> <p>Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR</p> <p>Unvanı : Memur</p> <p>İmzası :</p>	<p style="text-align: center;">TESLİM EDİLMİŞ VE ÇIKIŞ KAYDI YAPILMIŞTIR.</p> <p style="text-align: center;">TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p> <p style="text-align: center;">TESLİM ALINMIŞTIR.</p> <p style="text-align: center;">TESLİM ALAN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p>
---	---

4.2.1.2. Çıkış İşlemleri (Tüketim Çıkış)

Hitit Üniversitesi İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı tarafından personele dağıtılmak üzere bazı tüketim malzemeleri talep edilmiştir. Talep eden birim tarafından Tüketim Çıkış İstek Belgesi düzenlenmiştir. İstek belgesindeki malzeme ve miktarların çıkışı uygun görüldükten sonra Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi tarafından çıkış işlemi yapılmıştır.

TAŞINIR İSTEK BELGESİ

İSTEK YAPAN BİRİM	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	TARİH	03.08.2010	NO	9
--------------------------	--	--------------	------------	-----------	---

TAŞINIRIN					
SIRA NO	KODU	ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	İSTENİLEN MİKTAR	KARŞILANAN MİKTAR
1	150.01.01.04	Tükenmez Kalemler	Adet	24,00	0,00
2	150.01.03.01.03.01	Fotokopi Kağıdı A4	Top	85,00	0,00
3	150.01.03.02.05.01	Geniş Mekanizmalı Klasör	Adet	40,00	0,00
4	150.01.03.02.05.02	Dar Mekanizmalı Klasör	Adet	40,00	0,00
5	150.01.03.03.01.02	Orta Boy Zarf	Adet	1.000,00	0,00
6	150.01.04.01.35	Hp CP Renkli Yazıcı Toneri	Adet	6,00	0,00
7	150.01.04.02.02.02	Kartuş HP Siyah	Adet	5,00	0,00
8	150.01.05.03.01	Selefon Bantlar	Adet	17,00	0,00

Birimimiz ihtiyacı için yukarıda belirtilen taşınırların verilmesi rica olunur. İstek Yapan Birim Yöneticisi Adı, Soyadı : Elvan TURAN Unvanı : İdari ve Mali İşl. Daire Bşk. İmzası : Belgenin bir örneği istek yapan birimde dosyalanmak üzere taşınırın teslim edildiği görevliye verilir.	"Karşılanan Miktar" sütununda kayıtlı miktarları teslim edilmiştir. Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi Adı, Soyadı : Hasan AKDEMİR Unvanı : Memur İmzası :
---	---

TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

FİŞ SIRA NO		000065		TARİH		03.08.2010	
İL VE İLÇENİN		ADI	Çorum-Çorum		KODU	19-00	
HARCAMA BİRİMİNİN		ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI		KODU	38650904904	
AMBARININ		ADI	Genel Ambar		KODU	01	
MUHASEBE BİRİMİNİN		ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ		KODU	19719	
MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU TUTANAĞININ		TARİHİ			SAYISI		
DAYANAĞI BELGENİN		TARİHİ	03.08.2010		SAYISI	9	
FATURANIN		TARİHİ			SAYISI		
İŞLEM ÇEŞİDİ	NEREDEN GELDİĞİ		KİME VERİLDİĞİ		NEREYE VERİLDİĞİ		
Tüketim (Çıkış)			Elvan TURAN		Personellere Dağıtılmak Üzere		
BİRİMLER VE AMBARLAR ARASI TAŞINIR HAREKETLERİNDE							
GÖNDERİLEN HARCAMA BİRİMİ		ADI			KODU		
GÖNDERİLEN TAŞINIR AMBARI		ADI			KODU		
GÖNDERİLEN MUHASEBE BİRİMİ		ADI			KODU		
TAŞINIRIN							
S.N O	KODU	SİCİL NUMARASI	ADI	ÖLÇÜ BRM.	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
1	150.01.01.04		Tükenmez Kalemler	Adet	24,0000	1,49860000	35,97
150.01.01 TOPLAMI							35,97
2	150.01.03.01.03.01		Fotokopi Kağıdı A4	Top	85,0000	27,49680000	2.337,23
3	150.01.03.02.05.01		Geniş Mekanizmalı Klasör	Adet	40,0000	2,99720000	119,89
4	150.01.03.02.05.02		Dar Mekanizmalı Klasör	Adet	40,0000	2,99720000	119,89
5	150.01.03.03.01.02		Orta Boy Zarf	Adet	1.000,0000	0,04012000	40,12
150.01.03 TOPLAMI							2.617,13
6	150.01.04.01.35		Hp CP Renkli Yazıcı Toneri	Adet	2,0000	187,00640000	374,01
7	150.01.04.01.35		Hp CP Renkli Yazıcı Toneri	Adet	4,0000	187,00640000	748,03
8	150.01.04.02.02.02		Kartuş HP Siyah	Adet	5,0000	57,99700000	289,99
150.01.04 TOPLAMI							1.412,03
9	150.01.05.03.01		Selefon Bantlar	Adet	17,0000	1,49860000	25,48
150.01.05 TOPLAMI							25,48
GENEL TOPLAM							4.090,61

<p>TESLİM EDİLMİŞTİR.</p> <p>TESLİM EDEN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p>	<p>TESLİM EDİLMİŞ VE ÇIKIŞ KAYDI YAPILMIŞTIR. 03.08.2010</p> <p>TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN</p> <p>Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR</p> <p>Unvanı : Memur</p> <p>İmzası :</p>
--	---

TESLİM ALINMIŞ VE GİRİŞ KAYDI YAPILMIŞTIR. TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN Adı Soyadı : Unvanı : İmzası :	TESLİM ALINMIŞTIR. 03.08.2010 TESLİM ALAN Adı Soyadı : Elvan TURAN Unvanı : Daire Başkanı İmzası :
---	--

4.2.1.3. Devir Giriş – Çıkış İşlemleri

29.07.2010 tarihinde İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığınca, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ambarına kayıtlı hizmet aracına istekte bulunulmuştur. Bunun için istek belgesi düzenlenmiştir. Ardından istekte bulunulan birim tarafından uygun görülen taşınır için devir çıkış işlemi yapılmıştır. Bu devir çıkış işlemine göre devri gerçekleşen taşınırın, İdari ve Mali İşler Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi tarafından devir girişi yapılmıştır.

TAŞINIR İSTEK BELGESİ

İSTEK YAPAN BİRİM	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	TARİH	29.07.2010	NO	5
--------------------------	--------------------------------------	--------------	------------	-----------	---

TAŞINIRIN					
SIRA NO	KODU	ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	İSTENİLEN MİKTAR	KARŞILANAN MİKTAR
1	254.01.01.02	Hizmet Araçları	Adet	1,00	0,00

Birimimiz ihtiyacı için yukarıda belirtilen taşınırın verilmesi rica olunur.		"Karşılanan Miktar" sütununda kayıtlı miktarları teslim edilmiştir.	
İstek Yapan Birim Yöneticisi		Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi	
Adı, Soyadı : Elvan TURAN		Adı, Soyadı : İsmail CANAYDIN	
Unvanı : İdari ve Mali İşl. Daire Bşk.		Unvanı : Memur	
İmzası :		İmzası :	
Belgenin bir örneği istek yapan birimde dosyalanmak üzere taşınırın teslim edildiği görevliye verilir.			

TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

FİŞ SIRA NO 17

TARİH 29.07.2010

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00			
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ	KODU	38650643643			
AMBARININ	ADI	Genel Ambar	KODU	01			
MUHASEBE BİRİMİNİN	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719			
MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU TUTANAĞININ	TARİHİ		SAYISI				
DAYANAĞI BELGENİN	TARİHİ	29.07.2010	SAYISI	5			
FATURANIN	TARİHİ		SAYISI				
İŞLEM ÇEŞİDİ	NEREDEN GELDİĞİ	KİME VERİLDİĞİ	NEREYE VERİLDİĞİ				
Devir (Çıkış)							
BİRİMLER VE AMBARLAR ARASI TAŞINIR HAREKETLERİNDE							
GÖNDERİLEN HARCAMA BİRİMİ	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38.65.09.04.904			
GÖNDERİLEN TAŞINIR AMBARI	ADI	Genel Ambar	KODU	1			
GÖNDERİLEN MUHASEBE BİRİMİ	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719			
TAŞINIRIN							
S.NO	KODU	SİCİL NUMARASI	ADI	ÖLÇÜ BRM.	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
1	254.01.01.02	2540101020700000	Hizmet Araçları	Adet	1.0000	19.050,00000000	19.050,00
254.01.01 TOPLAMI							19.050,00
GENEL TOPLAM							19.050,00

TESLİM EDİLMİŞTİR.	TESLİM EDİLMİŞ VE ÇIKIŞ KAYDI YAPILMIŞTIR. 29.07.2010
TESLİM EDEN	TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN
Adı Soyadı :	Adı Soyadı : İsmail CANAYDIN
Unvanı :	Unvanı : Memur
İmzası :	İmzası :
TESLİM ALINMIŞ VE GİRİŞ KAYDI YAPILMIŞTIR.	TESLİM ALINMIŞTIR. 29.07.2010
TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN	TESLİM ALAN
Adı Soyadı :	Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR
Unvanı :	Unvanı : Daire Başkanı
İmzası :	İmzası :

TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

FİŞ SIRA NO 000047

TARİH 29.07.2010

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00			
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38650904904			
AMBARININ	ADI	Genel Ambar	KODU	01			
MUHASEBE BİRİMİNİN	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719			
MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU TUTANAĞININ	TARİHİ		SAYISI				
DAYANAĞI BELGENİN	TARİHİ		SAYISI				
FATURANIN	TARİHİ		SAYISI				
İŞLEM ÇEŞİDİ	NEREDEN GELDİĞİ	KİME VERİLDİĞİ	NEREYE VERİLDİĞİ				
Devir (Giriş)							
BİRİMLER VE AMBARLAR ARASI TAŞINIR HAREKETLERİNDE							
GÖNDERİLEN HARCAMA BİRİMİ	ADI	İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ	KODU	38.65.06.43.643			
GÖNDERİLEN TAŞINIR AMBARI	ADI	Genel Ambar	KODU	01			
GÖNDERİLEN MUHASEBE BİRİMİ	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719			
TAŞINIRIN							
S.NO	KODU	SİCİL NUMARASI	ADI	ÖLÇÜ BRM.	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
1	254.01.01.02		Hizmet Araçları	Adet	1,0000	19.050,00000000	19.050,00
						254.01.01 TOPLAMI	19.050,00
						GENEL TOPLAM	19.050,00

<p>Yukarıda gösterilen 1 kalem, toplam 1,0000 taşınırın</p> <p style="text-align: center;">TESLİM EDİLMİŞTİR. 29.07.2010</p> <p style="text-align: center;">TESLİM EDEN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p> <p style="text-align: center;">TESLİM ALINMIŞ VE GİRİŞ KAYDI YAPILMIŞTIR. 29.07.2010</p> <p>TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN</p> <p>Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR</p> <p>Unvanı : Memur</p> <p>İmzası :</p>	<p style="text-align: center;">TESLİM EDİLMİŞ VE ÇIKIŞ KAYDI YAPILMIŞTIR.</p> <p style="text-align: center;">TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p> <p style="text-align: center;">TESLİM ALINMIŞTIR.</p> <p style="text-align: center;">TESLİM ALAN</p> <p>Adı Soyadı :</p> <p>Unvanı :</p> <p>İmzası :</p>
---	---

4.2.1.4. Yıl Devri Giriş – Çıkış İşlemleri

29.12.2009 tarihi itibarıyla İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı ambarındaki taşınırların sayımı yapılmış ve bir sonraki yıla devredilmek üzere çıkış işlemi gerçekleştirilmiştir. 13.01.2010 tarihinde de devir çıkışı yapılan taşınırların devir girişi yapılmıştır.

TAŞINIR İŞLEM FİŞİ

FİŞ SIRA NO		000085		TARİH		29.12.2009	
İL VE İLÇENİN		ADI	Çorum-Çorum		KODU	19-00	
HARCAMA BİRİMİNİN		ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI		KODU	38650904904	
AMBARININ		ADI	Genel Ambar		KODU	01	
MUHASEBE BİRİMİNİN		ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ		KODU	19719	
MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU TUTANAĞININ		TARİHİ			SAYISI		
DAYANAĞI BELGENİN		TARİHİ			SAYISI		
FATURANIN		TARİHİ			SAYISI		
İŞLEM ÇEŞİDİ		NEREDEN GELDİĞİ	KİME VERİLDİĞİ		NEREYE VERİLDİĞİ		
Yıl Devri (Çıkış)							
BİRİMLER VE AMBARLAR ARASI TAŞINIR HAREKETLERİNDE							
GÖNDERİLEN HARCAMA BİRİMİ		ADI			KODU		
GÖNDERİLEN TAŞINIR AMBARI		ADI			KODU		
GÖNDERİLEN MUHASEBE BİRİMİ		ADI			KODU		
TAŞINIRIN							
S.N O	KODU	SİCİL NUMARASI	ADI	ÖLÇÜ BRM.	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
1	150.01.04.01.16		Xerox Toner	Adet	3,0000	295,00000000	885,00
2	150.01.04.01.16		Xerox Toner	Adet	3,0000	295,00000000	885,00
150.01.04 TOPLAMI							1.770,00
3	150.06.02.03.01		Perdeler	Metre	270,0000	21,60000000	5.832,00
4	150.06.02.03.01		Perdeler	Metre	52,0000	29,16000000	1.516,32
5	150.06.02.03.01		Perdeler	Metre	12,0000	66,96000000	803,52
6	150.06.02.03.01		Perdeler	Metre	82,0000	34,22000000	2.806,04
150.06.02 TOPLAMI							10.957,88
7	150.12.04.02.04.03		Fiber Optik Kablo	Metre	150,0000	8,85000000	1.327,50
8	150.12.04.02.04.03		Fiber Optik Kablo	Metre	500,0000	4,83800000	2.419,00
9	150.12.04.02.04.04		Fiber Optik Kablo	Adet	24,0000	47,20000000	1.132,80
150.12.04 TOPLAMI							4.879,30
10	150.13.03.04.03		Klimalar	Adet	1,0000	1.557,60000000	1.557,60
150.13.03 TOPLAMI							1.557,60
11	150.13.04.01.05.38.05		Swich 24 lü	Adet	6,0000	3.304,00000000	19.824,00
12	150.13.04.01.05.38.06		Swich 48 li	Adet	9,0000	4.956,00000000	44.604,00
13	150.13.04.01.05.40		Omurga Genişletme Modülü	Adet	1,0000	33.040,00000000	33.040,00
150.13.04 TOPLAMI							97.468,00

GENEL TOPLAM							116.632,78

TESLİM EDİLMİŞTİR.	TESLİM EDİLMİŞ VE ÇIKIŞ KAYDI YAPILMIŞTIR. 29.12.2009
TESLİM EDEN	TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN
Adı Soyadı :	Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR
Unvanı :	Unvanı : Memur
İmzası :	İmzası :
TESLİM ALINMIŞ VE GİRİŞ KAYDI YAPILMIŞTIR.	TESLİM ALINMIŞTIR. 20.08.2010
TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN	TESLİM ALAN
Adı Soyadı :	Adı Soyadı :
Unvanı :	Unvanı :
İmzası :	İmzası :

4.2.2. Zimmet Fişi

Yönetmelik tarafından belirlenen taşınırların, bunları kullanacak personele verilmesi suretiyle zimmet fişi düzenlenir.

4.2.2.1. Zimmet Verme İşlemleri

31.07.2010 tarihinde İdari ve Mali İşler Daire Başkanı Elvan TURAN'a kullanması amacıyla zimmetle aşağıdaki taşınırlar verilmiştir. Taşınırlara ait zimmet verme işlemi Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi tarafından yapılmış ve zimmetine alan personelce imzalanmıştır.

ZİMMET FİŞİ

(Demirbaş, Makine ve Cihaz İçin)

FİŞ SIRA NO : 000046

(VERME)

TARİHİ : 31.07.2010

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38.65.09.04.904
KİME VERİLDİĞİ	Elvan TURAN			

DEMİRBAŞ, MAKİNE VE CİHAZIN			
SIRA NO	SİCİL NO	ADI	ÖZELLİKLERİ
1	25502010101010210000006	Bilgisayar Kasaları	
4	25502010101030210000011	19*lik Ekranlar	
5	2550203010107000001	Dijital Renkli Fotokopi Makinesi	
6	255030101010910000005	Boy Kapaklı Dosya Dolabı	
9	255030101110310000005	Kitaplık Vitrin Tipi	
10	25503010203050510000002	Çalışma Masaları Müdür Tipi	
13	255030103020710000035	Misafir Koltuğu	
18	255030103040110000005	Makam Koltuğu	
20	2550301070510000033	Sehpalar	
22	255030108010410000012	Etajerler	
24	255030204040110000008	Komidinler	

Yukarıda sıra ve sicil numarası, adı, özellikleri, nereye veya kime verildiği yazılı olan demirbaş, makine ve cihaz teslim edilmiştir. Kullanıcı kendi kusuru sonucunda doğacak zararları tazmin etmeyi kabul eder.

Tarih: 31.07.2010

TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİ

Adı Soyadı: Hasan AKDEMİR

Ünvanı: Memur

İmzası:

TESLİM ALAN

Adı Soyadı: Elvan TURAN

Ünvanı: İdari Mali İşler Daire Bşk.

İmzası:

4.2.2.2. Zimmetten Düşme İşlemleri

03.08.2010 tarihinde İdari ve Mali İşler Daire Başkanı Elvan TURAN'dan daha önce zimmetle verilen 2 kalem taşınır geri alınmıştır. Söz konusu taşınırlar için zimmetten düşme işlemi yapılmıştır.

ZİMMET FİŞİ

(Demirbaş, Makine ve Cihaz İçin)

FİŞ SIRA
NO : 000105

(DÜŞME)

TARİHİ 03.08.2010

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38.65.09.04.904
KİMDEN DÜŞÜLDÜĞÜ	Elvan TURAN			

DEMİRBAŞ, MAKİNE VE CİHAZIN

SIRA NO	SİCİL NO	ADI	ÖZELLİKLERİ
1	25502010101010210000007	Bilgisayar Kasaları	
2	25502010101030210000011	19*lik Ekranlar	

Yukarıda sicil numarası belirtilen taşınır eksiksiz olarak teslim alınarak zimmetten düşülmüştür.

Tarih: 03.08.2010

TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİ

Adı: Hasan AKDEMİR

Soyadı: Memur

Ünvanı:

İmzası:

TESLİM EDEN

Adı Soyadı: Elvan TURAN

Ünvanı: İdari Mali İşler Daire
Bşk.

İmzası:

4.2.2.3. Ortak Alan Zimmet Verme İşlemleri

01.08.2010 tarihinde İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı'na bağlı Satın Alma biriminde kullanılan evrak dolapları için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmiştir. Bu liste Taşınır Kayıt ve Kontrol yetkilisince hazırlanıp imzalanır ve ilgili ortak alanda bulunan personellerden birisine teslim edilir.

DAYANIKLI TAŞINIRLAR LİSTESİ

FİŞ SIRA NO : 000003

(VERME)

TARİHİ 01.08.2010

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38.65.09.04.904
TAŞINIRIN BULUNDUĞU YER	04-SATIN ALMA ODASI			

SIRA NO	TAŞINIR ADI	MİKTARI	SİCİL NUMARASI
1	Suntalam Yerine Göre Dolaplar	1	255030101020207000019

Yukarıda adı, miktarı ve sicil numarası yazılı olan taşınırlar kullanılmak üzere eksiksiz olarak teslim edilmiştir.

Tarih: 01.08.2010

TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİ

Adı Hasan AKDEMİR
Soyadı:
Unvanı: Memur
İmzası:

TESLİM ALAN

Adı Hasan AKDEMİR
Soyadı:
Unvanı: Memur
İmzası:

Bu liste iki nüsha halinde düzenlenir. Listenin bir nüshası taşınırın bulunduğu yerde asılı bulundurulmaktadır. Bir diğer nüshası ise Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi tarafından dosyasında saklanmaktadır.

4.2.3. Ambar Devir ve Teslim Tutanağı

Üniversitemiz Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi Ümit APAK'ın tayini sebebiyle yeni Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi Hasan AKDEMİR olmuştur. Devir işlemleri sebebiyle ambar sayımı yapılmıştır. Sayım işlemi sonrasında Ambar Devir ve Teslim Tutanağı düzenlenmiştir.

AMBAR DEVİR VE TESLİM TUTANAĞI

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38.65.09.04.904
AMBARIN	ADI	Genel Ambar	KODU	01
MUHASEBE BİRİMİNİN	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719

SIR A NO	TAŞINIR KODU	TAŞINIR ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	KAYITLARA GÖRE BULUNMASI GEREKEN MİKTAR	SAYIM SONUCUNA GÖRE	
					FAZLA MİKTAR	NOKSAN MİKTAR
1	255.02.01.01.02.01.03	Ekspere Fleks NB.	Adet	1,00	0,00	0,00
2	255.02.04.01.02.05	Panasonic Telsiz Tel.	Adet	1,00	0,00	0,00

DEVİR VE TESLİM KURULU				
BAŞKAN	ÜYE	ÜYE	TESLİM EDEN	TESLİM ALAN
Adı Soyadı : Elvan TURAN	Salih ÖNCÜL	Hasan TOMUK	Ümit APAK	Hasan AKDEMİR
Unvanı : Daire Başkanı	Şube Müdürü	Memur	Memur	Memur
İmzası :
	Tarih : 20.08.2009		Tarih : 20.08.2009	

Bu tutanak üç nüsha halinde düzenlenmektedir. Bir nüshası devredene, bir nüshası devir alana verilmektedir. Üçüncü nüshası ise dosyasında saklanmaktadır.

4.2.4. Sayım Tutanağı

Sayım tutanağı, taşınırların sayım işlemleri sonucunda düzenlenmektedir. Sayım sonucunda, kayıtlarda bulunan taşınırlarla ambarda bulunan miktarlar belirlenmektedir. Bulunan miktar sonuçları tutanakta yer almaktadır. Ayrıca tutanakta kayıtlara göre ortak kullanım alanlarında bulunan miktarlar ile fiilen sayım sonucunda ortak kullanım alanlarında bulunan miktarlar da yer almaktadır. Varsa fazlalık ve noksanlıklar da tutanağa işlenmektedir.

Sayım tutanağı, taşınırların sayım işlemlerinde taşınır II. Düzey detay kodu itibariyle düzenlenmektedir. Taşınırlar tutanağa taşınır kodu düzeyinde kaydedilir.

Bir başkan ve iki üye ile yapılan sayımda 255.02.01 (II. Düzey detay kodu) kodlu taşınırlara ait sonuçlar aşağıdaki gibidir. Söz konusu sayım için sayım tutanağı düzenlenmiştir.

SAYIM TUTANAĞI

İL VE İLÇENİN	ADI	Çorum-Çorum	KODU	19-00	YILI	2010
HARCAMA BİRİMİNİN	ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	KODU	38.65.0 9.04.90 4	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY KODU	255.02.01
AMBARIN	ADI	Genel Ambar	KODU	01		
MUHASEBE BİRİMİNİN	ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ	KODU	19719		

TAŞINIR KODU	TAŞINIR ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	KAYITLARA GÖRE AMBARDAKİ MİKTAR	AMBARDA BULUNAN MİKTAR	KAYITLARA GÖRE ORTAK KULLANIM ALANLARINDA BULUNAN MİKTAR	ORTAK KULLANIM ALANLARINDA BULUNAN MİKTAR	KAYITLARA GÖRE KİŞİLERE VERİLEN MİKTAR	FAZLA MİKTAR	NOKSAN MİKTAR	AÇIKLAMA
255.02.01.01.01.01	Bilgisayar Kasaları	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	6,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.01.01	Bilgisayar Kasası DX 2300	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	5,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.01.01.02	Bilgisayar Kasaları	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	2,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.01.03.01	17*lik Ekranlar	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	10,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.01.03.02	19*lik Ekranlar	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	3,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.01.04.01	Bilgisayar (Kasa ve Ekran)	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.02.01.03	Ekspert Fleks NB.	Ad	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
255.02.01.01.01.02.02.06	Exper Karizma 803 Dizüstü Bilgisayar	Ad	0,00	0,00	0,00	0,00	2,00	0,00	0,00	

SAYIM KURULU		
BAŞKAN	ÜYE	ÜYE
Adı Soyadı : Elvan TURAN	Salih ÖNCÜL	Hasan TOMUK
Unvanı : İdari ve Mali İşl. Daire Bşk.	Şube Müdürü	Memur
İmzası :		

4.2.5. Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli

Bu cetvel Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi tarafından taşınır I. Düzey detay kodunda gösterilen her bir taşınır grubu için düzenlenir ve cetvelde taşınırlar II. Düzey detay kodu düzeyinde kaydedilir.

TAŞINIR SAYIM VE DÖKÜM CETVELİ

TL

İL VE İLÇENİN		ADI	Çorum-Çorum					KODU	19-00		YILI	2010	
HARCAMA BİRİMİNİN		ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI					KODU	38.65.09.04.904		TAŞINIR I. DÜZEY DETAY KODU	255.02	
MUHASEBE BİRİMİNİN		ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ					KODU	19719				
SIRA NO	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY KODU	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	GEÇEN YILDAN DEVREDEDEN		YIL İÇİNDE GİREN		TOPLAM		YIL İÇİNDE ÇIKAN		GELECEK YILA DEVİR	
				MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI
1	255.02.01	Bilgisayarlar ve Sunucular	Ad	57	31.428,84	2140	152.623,22	271	184.052,07	241	159.699,62	30	24.352,45
2	255.02.02	Bilgisayar Çevre Birimleri	Ad	9	7.341,49	10	4.171,30	19	11.512,79	4	5.127,10	15	6.385,69
3	255.02.03	Teksir ve Çoğaltma Makineleri	Ad	2	11.713,80	1	8.142,00	3	19.855,80	1	8.142,00	2	11.713,80
4	255.02.04	Haberleşme Cihazları	Ad	14	1.214,22	36	3.398,40	50	4.612,62	21	2.801,32	29	1.811,30
5	255.02.05	Ses, Görüntü ve Sunum Cihazları	Ad	1	34,22	31	69.958,19	32	69.992,41	30	69.958,19	2	34,22
6	255.02.99	Diğer Büro Makineleri ve Aletleri Grubu	Ad	0	0,01	21	13.221,88	21	13.221,86	11	12.926,88	10	294,99
7	255.02.99	Diğer Büro Makineleri ve Aletleri Grubu	Metrekare	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM				83	51.732,56	313	251.514,99	396	303.247,55	308	258.655,11	88	44.592,45

2010 yılı 255.02 I.düzye detay hesap kodunda tanımlanannın II. düzey detay hesabını oluşturan toplamkalemde.....TL, tutarındaki bu cetvel kayıtlara ve ilgili belgelerine göre tarafımızdan düzenlenmiştir. Cetvelin "Gelecek Yıla Devir" sütununda yazılı taşınır lar tarafımızdan sayılarak, fazla veya noksan olarak bulunanlar, ait oldukları sayım tutanağında gösterilmiştir. Kayıtların, sayım sonuçlarıyla uygunluğu gerekli belgeler düzenlenmek ve ilgili defterlere kaydedilmek suretiyle sağlanmıştır. Tarih: 20.08.2010

TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİNİN
 Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR
 İmzası :

SAYIM KURULU

BAŞKAN	ÜYE	ÜYE
Adı Soyadı : Elvan TURAN	Salih ÖNCÜL	Hasan TOMUK
Unvanı : İdari ve Mali İşl. Daire Bşk.	Şube Müdürü	Memur
İmzası :		

Tablo 255.02 kodlu (I. düzey detay kodu) taşınırlar için düzenlenip II. Düzey detay kodu düzeyinde de kaydedilmiştir. Cetvelde “Gelecek Yıla Devir” sütununda gösterilen miktar ile yıl sonlarında sayım tutanaklarında yer alan “Sayımda Bulunan Miktar” sütununda gösterilen miktara eşit olmalıdır.

4.2.6. Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli

Bu cetvel harcama biriminin taşınır yönetim hesabının çıkarılması amacıyla düzenlenir. Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi tarafından harcama birimi itibariyle taşınır I. düzey detay kodunda düzenlenir. Taşınırlar bu cetvele II. düzey detay kodu düzeyinde kaydedilir.

Tablo İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı’na ait 255.03 kodlu (I. düzey detay kodu) taşınırlar için düzenlenmiştir. Taşınır Hesap Cetveli bu tablo verileri esas alınarak düzenlenecektir.

HARCAMA BİRİMİ TAŞINIR YÖNETİM HESABI CETVELİ

TL

İL VE İLÇENİN		ADI	Çorum-Çorum				KODU	19-00		YILI	2010		
HARCAMA BİRİMİNİN		ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI				KODU	38.65.09.04.904		TAŞINIR I. DÜZEY DETAY KODU	255.03		
MUHASEBE BİRİMİNİN		ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ				KODU	19719					
SIRA NO	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY KODU	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	GEÇEN YILDAN DEVREDEN		YIL İÇİNDE GİREN		TOPLAM		YIL İÇİNDE ÇIKAN		GELECEK YILA DEVİR	
				MİKTAR I	TUTARI	MİKTAR I	TUTARI	MİKTAR I	TUTARI	MİKTAR I	TUTARI	MİKTAR I	TUTARI
1	255.03.01	Büro Mobilyaları	Adet	602,00	182.732,38	197,00	76.884,25	799,00	259.616,62	613,00	181.311,26	186,00	78.305,36
2	255.03.01	Büro Mobilyaları	Takım	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3	255.03.02	Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar	Adet	26,00	3.273,60	13,00	3.817,30	39,00	7.090,90	33,00	6.259,90	6,00	831,00
4	255.03.03	Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları	Adet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5	255.03.03	Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları	Belirsiz	0,00	0,00	1,00	350,46	1,00	350,46	0,00	0,00	1,00	350,46
6	255.03.05	Seminer ve Sunum Amaçlı Ürünler	Adet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOPLAM				628,00	186.005,98	211,00	81.052,01	839,00	267.057,98	646,00	187.571,16	193,00	79.486,82
Defter kayıtlarına ve sayım sonuçlarına uygundur.				Taşınır sayım ve döküm cetvellerine uygundur.				Muhasebe kayıtlarına uygundur.					
TAŞINIR KAYIT VE KONTROL YETKİLİSİ				HARCAMA YETKİLİSİ				MUHASEBE YETKİLİSİ/YRD.					
Adı Soyadı : Hasan AKDEMİR				Elvan TURAN				Adil SEVİCİ					
İmza-Mühür :					

4.2.7. Taşınır Hesap Cetveli

Bu cetvel, taşınır konsolide görevlisi tarafından ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez birimlerin taşınır hesabının çıkarılması amacıyla düzenlenmektedir.

Tablo taşınır konsolide görevlisince Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli esas alınarak hazırlanmıştır. Cetvel 255.03 kodlu (I. düzey detay kodu) taşınırlar için düzenlenmiştir. Taşınır Hesap Cetveli'ne taşınırlar taşınır II. düzey detay kodu düzeyinde kaydedilmiştir.

ÇORUM TAŞINIR HESAP CETVELİ (BÖLGE)

TL

BÖLGENİN		ADI	ÇORUM				KODU	19		YILI	2010		
HARCAMA BİRİMİNİN		ADI	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI				KODU	38.65.09.04.904		TAŞINIR I. DÜZEY DETAY KODU	255.03		
MUHASEBE BİRİMİNİN		ADI	HİTİT ÜNİVERSİTESİ				KODU	19719					
SIRA NO	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY KODU	TAŞINIR II. DÜZEY DETAY ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	GEÇEN YILDAN DEVREDEDEN		YIL İÇİNDE GİREN		TOPLAM		YIL İÇİNDE ÇIKAN		GELECEK YILA DEVİR	
				MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI	MİKTARI	TUTARI
1	255.03.01	Büro Mobilyaları	Adet	602,00	182.732,38	197,00	76.884,25	799,00	259.616,62	613,00	181.311,26	186,00	78.305,36
2	255.03.01	Büro Mobilyaları	Takım	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3	255.03.02	Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar	Adet	26,00	3.273,60	13,00	3.817,30	39,00	7.090,90	33,00	6.259,90	6,00	831,00
4	255.03.03	Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları	Adet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5	255.03.03	Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları	Belirsiz	0,00	0,00	1,00	350,46	1,00	350,46	0,00	0,00	1,00	350,46
6	255.03.05	Seminer ve Sunum Amaçlı Ürünler	Adet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOPLAM				628,00	186.005,98	211,00	81.052,01	839,00	267.057,98	646,00	187.571,16	193,00	79.486,82
Yukarıdaki miktar ve tutarlar Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvellerinde gösterilen miktar ve tutarlarla uyumludur. 20.08.2010													
TAŞINIR KONSOLİDE GÖREVLİSİ ADI, SOYADI : Salih ÖNCÜL UNVANI : Şube Müdürü İMZA/MÜHÜR :													

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde devlet muhasebe sistemi 2004 yılına kadar nakit esasına dayanmaktaydı. Nakit esası, muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması anlamına gelmektedir. Sistemin bütçe odaklı olması yalnızca bütçe uygulama sonuçlarını izlemeye ve değerlendirmeye imkan verirken, devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi üretilmemekteydi. Çünkü bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemler, muhasebeleştirilmediği için bazı faaliyetlerin izlenmesi ve değerlendirilmesi mümkün olamamakta ya da bu bilgiler muhasebe dışında yapılan ilave çalışmalar sonucunda elde edilmekteydi. Bu nedenle devlet muhasebesi alanında reform yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. 2004 yılında bu konuyla ilgili çıkartılan yönetmelikle nakit esaslı muhasebe sistemi yerine, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi oluşturulmuştur.

Devlet muhasebesi uygulamalarında 2004 yılına kadar bir dağınıklık yaşanmakta, devlet kapsamındaki tüm birimlerin uyguladıkları muhasebe sistemi birbirinden farklı olduğu için mali tabloların konsolidasyonu mümkün olamamaktaydı. Devlet muhasebe sistemi, devletin sahip olduğu mal varlığının takibini yapamamakta ve devletin sabit varlıklarını gösteren duran varlıklar mevcut muhasebe sisteminde yer almamaktaydı. Sadece bütçeden bunlar için yapılan harcama kalemlerini görmek mümkün olmaktaydı.

1994 yılında uygulamaya konulan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile özel sektör muhasebe uygulamalarına bir tek düzelik getirilmiş, tek düzen hesap planı ile ülkemizdeki tüm işletmelerin aynı hesap planı ile çalışması sağlanmıştır. Başlangıçta bu sistemde de bazı uyum problemleri yaşansa da, zaman içinde bu problemlerin önemli bir kısmı aşılmış ve sistem yerine oturmuştur. 2005 yılından itibaren yayınlanan “Türkiye Muhasebe Standartları” ile muhasebe uygulamaları uluslararası bir boyut kazanarak yeni bir döneme geçilmiştir. Halen bu standartlara ilişkin uyum çalışmaları devam etmektedir. Özel sektör muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya gidilirken, kamu sektöründe standartlaşma sağlanamaması ülkelerarası

ortak bir dilin kullanılmamasına neden olmaktadır. Bu nedenle kaçınılmaz olarak bu konuda uluslararası kuruluşlar, ülkemiz kamu muhasebe sistemini eleştirmektedir.

Devlet muhasebesindeki tüm bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Yapılan çalışmalar sonucu oluşturulan yeni muhasebe sistemi, artık daha tutarlı, doğru, güvenilir ve tarafsız veriler üretilebilir hale gelmiştir. Tahakkuk esasına geçilmesi ile birlikte hesap verme sorumluluğu ve saydamlık sağlanmıştır.

Devlet muhasebesi alanında yapılan bu çalışmalar; devletin finansal yapısını daha doğru, güvenilir, tutarlı ve tarafsız bilgi verebilecek hale getirmiştir. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan “Taşınır Mal Yönetmeliği”, bu gelişmeler ışığında devlete ait malların kayıt altına alınması ve muhasebeleştirilmesi açısından yeni bir uygulamadır. Yönetmelik, mali sistemin uygulanmasında görev alan kişilere yeni sorumluluklar yüklemektedir. Ayrıca hesaplara ilişkin kayıtların tutulması ve izlenmesi, konsolidasyon sağlamak açısından önemli olan bir uygulamadır. Bu sistem taşınır kayıtlarının kolay ve ekonomik yapılabilmesini amaçlamaktadır. Ancak sistemin henüz bir takım eksiklikleri giderilememiş ve uyum problemleri çözülememiştir.

Bu problemlerden ilki beşeri kaynak yetersizliğidir. Bu yönetmelikle birlikte bir çok kamu çalışanına çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Ancak sorumluluk yüklenen kişilerin önemli bir kısmı ya muhasebe sistemini hiç bilmemekte ya da bu konuda yetersiz kalmaktadırlar. Konuyla ilgili verilen hizmet içi eğitimler, bu aksaklıkların giderilmesi açısından olumlu katkılar yapsa da sorunun tam anlamıyla çözülmesine gerekli katkıyı verememiştir.

Taşınırların kayıt altına alınması sistemimiz açısından yeni ve önemli bir uygulamadır. Klasik muhasebe sistemindeki stok hesaplarının işleyişi bu yönetmelikle kamu muhasebe sistemine yerleştirilmiştir. Ayrıntılı bir stok kodlama sistemi

oluşturularak tüm kurumlarda ortak bir muhasebe anlayışı yerleştirilmeye çalışılmıştır. Diğer yandan “Tüketim Malzemeleri Defteri” ve “Dayanıklı Taşınır Defteri” gibi defterler kullanılarak taşınır mallara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınması ve takibi amaçlanmıştır. Yönetmelik uygulamalarında en çok rastlanan sorunlardan biri de bazı işlemlere ilişkin uygun bir hesap kodunun bulunamamasıdır. Bu nedenle ya hesap kodlama sistemi biraz daha genişletilmeli ya da kamu kuruluşlarına kendi ihtiyaçlarına uygun yeni hesaplar açabilme yetkisi tanınmalıdır. Ancak bu yetki de herkesin serbestçe kullanabileceği bir yetki olmamalı, yine devlet gözetiminde ya da uygun bir birimde bu işlemlere ilişkin eşgüdüm sağlanmalıdır. Bunun için önerimiz kamu sektörü muhasebe uygulamalarına yönelik bir standartlar komitesi oluşturulması ve koordinasyonun bu komite aracılığıyla sağlanmasıdır.

Taşınır Mal Yönetmeliğinde yer alan problemlerden biri de taşınırın diğer kişilere teslimi sırasında, sorumluluk alma korkusu sebebiyle bir takım sorunlar yaşanmasıdır. Doğal olarak kamu çalışanları kamu mallarını kullanmak istemekte ama söz konusu malın sorumluluğu alma konusunda istekli davranmamaktadırlar. Kamu hizmetlerinin aksamadan yürümesi için herkesin burada üzerine düşen görev ve sorumluluğu yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak özellikle ortak kullanıma tabi olan mallarda zimmet problemleri yaşanmaktadır. Diğer bir hususta kamu personeli arasındaki hiyerarşik yapı nedeniyle sorumluluklar konusunda problem yaşanmasıdır. Taşınır sorumluluğu genellikle alt düzey memurlara verilmekte ve üst düzey memurlarla zimmet işlemleri nedeniyle sıkıntılar yaşanmaktadır. Üstelik taşınır sorumluluğu taşıyan kişilerin bu işten maddi olarak bir kazancı yoktur. Dolayısıyla kendisine bir getirisi olmayan ama sorumluluğu çok olan taşınır kayıt kontrol yetkilisi görevini üstlenmeyi kimse istememektedir. Bu nedenle bu kişilerin üstlendikleri sorumluluklarına paralel olarak ücretlerine ilave yapılması sorunun çözülmesine az da olsa katkı yapabilecektir. Bugünkü uygulamada ise durum bunun tam tersidir. Yönetmelik gereğince taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin maaşlarından belli bir oranda kesinti yapılması da bazı itiraz ve görev retlerine neden olmaktadır. Bu gibi sıkıntılara sebebiyet vermemek adına sorumluluk alan kişileri teşvik edici hükümlerin getirilmesi daha uygun olacaktır.

Yönetmeliğe göre kullanılacak olan malzemeler önce ilgili birimden talep edilmektedir. Uygulamada ise bunu daha hızlı işleyen bir sistem haline getirmek

mümkündür. Çünkü kurumlarda malzeme istemeye yetkili ve bu malzemelerin teslim alınıp dağıtılmasından sorumlu ayrı bir birim bulunmamaktadır. Böyle bir birimin oluşturulması ile söz konusu malzemenin talebi, teslim alınması ve bunları kullanacak kişilere dağıtılması daha kolay ve hızlı olacaktır.

Dayanıklı taşınırın çıkış işlemlerinde de kullanılan belgeler yeterli olmamaktadır. Bu sebeple dayanıklı taşınırın çıkış işlemleri için yeni bir belge ve kayıt düzeninin getirilmesi daha uygun olacaktır.

Ayrıca taşınmaz mal yada mülklerle ilgili herhangi bir uygulama yoktur. Ülkenin beşeri kaynaklarda dahil olmak üzere tüm varlık ve kaynaklarının bir envanteri yapılmalı ve bunlar kayıt altına alınmalıdır. Bu çalışma uzun zaman alabilecek bir çalışma olabilir. Ancak devlet olmanın gereği budur. Ülkesinde yaşayan insan sayısında bile tereddüdü olan bir devlette devlet olmanın görev ve sorumluluğunun yerine getirildiği söylenemez. Burada yaşabilecek en önemli sorun bu konuda sağlanan verilerin ve kayıtların sürekli değişiyor olmasıdır. Bu nedenle bu alanda sağlam bir bilgisayar ağı kurularak ve belirli periyotlarda güncelleme yapılarak bu verilere en sağlıklı bir şekilde ulaşılması mümkün olabilir.

Devlet muhasebe sisteminde eleştirilecek olan bir başka hususta yıllık bütçe uygulamasının getirdiği israf geleneğinin kurumlarda bir anlayış olarak gelişmesidir. Kurum yöneticileri bütçelerinde yer alan kaynakları ihtiyaç olmasa da sonuna kadar kullanmayı tercih etmektedirler. Bunun sebebi bir sonraki yıl bütçe rakamlarının geçmiş yıl harcamaları dikkate alınarak takdir edilmesi, kullanılmayan bütçe kalemlerinde sonraki yıllarda kesintiye gidilmesidir. Bu durum bazen gereksiz harcamalara sebep olabilmektedir. Halbuki tasarruf sağlayan yöneticiler ödüllendirilse ve bu ödül birimde çalışan tüm personele yaygınlaştırılsa önemli oranda tasarruf sağlanabilecektir.

Sonuç olarak ülkemizde bu yönetmelik, bir takım eksiklikleri olsa da kamu muhasebe uygulamalarına önemli katkılar sağlayacak ve gelecek planlamalarına ışık tutacaktır. Zaman içerisinde aksaklıkların giderilmesiyle sistem daha iyi çalışacak, günümüz ihtiyaçlarının karşılanmasında belki de önemli kaynaklardan biri olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akarçay, Vural. 1980, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, İstanbul.
- Akça, Yusuf. 1995, **Devlet Muhasebesi Sistemi**, İstanbul:İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,Doktora Tezi.
- Akmut, Özdemir. 1973, **Türkiye Devlet Muhasebesi**, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin. 1998, **Kamu Maliyesi**, İstanbul:Filiz Kitabevi, Üçüncü Baskı.
- Aktan, Coşkun Can. 1986, “Bütçe Dışı Fonlar”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S.10.
- Arıca, Ayşegül. 2002,**Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması**, İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Arslan, Ahmet. Ocak-Nisan 2004, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, S.145,.
- Batirel, Ömer Faruk. 1996, **Kamu Bütçesi**, İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, Sekizinci Basım.
- Bilge, Ali. Ferhat Emil. Baki Kerimoğlu. Mayıs 2004,“Kamu Mali Yönetim Reformu, Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik”, **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, S. 218,
- Bulutoğlu, Kenan. Erciş Kurtuluş. 1981, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul: Ekin Yayınları.

- Bulutoğlu, Kenan. 2004, **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık,.
- Bülbül, Duran. Haydar Ejder. Özgür Şahan. 2005, **Devlet Bütçesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Coşan, M. Hikmet.1980, **Devlet Muhasebesi**, Ankara.
- Coşkun, Gülay. 2000, **Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, Altıncı Baskı.
- Çetinkaya Özhan. Zuhul Yıldırım. 2006, **Devlet Muhasebesi**, Bursa: Ekin Kitabevi, İkinci Baskı.
- Deniz, Mustafa. 2002, “Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye Muhasebesi”, **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları**, Ankara.
- Devrim, Fevzi. 2002, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir : Anadolu Matbaacılık.
- Diamond, J. 2002, **Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Needed?**, Washington: DC.
- Dikeç, Üstün. 1987,**Fonlar ve Denetimi**, Ankara: Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5 Haziran.
- Dişli, Mustafa. 2004,**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**”, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları ,Üçüncü Baskı,Yayın No: 6.
- DPT, 2000 “**VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, Ankara: DPT Yayınları.

- Dönmez, Ömer.2005, **Kavram-Teori ve Politikalar**, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Dünya Bankası, 2001, **Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi**,
Ankara : Başbakanlık Basımevi.
- Edizdoğan, Nihat. 2005, **Kamu Bütçesi**, Bursa : Başak Matbaacılık.
- Eş, Mecit.2000,**Kamu Maliyesi**,Kütahya: Melisa Matbaacılık.
- Alay, Nihat.1995, **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri**”,İstanbul: Filiz
Kitabevi.
- Giray, Adil.1997, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Ankara: Gazi
Kitabevi,Üçüncü Baskı.
- Gökçen, Gürbüz.2003, **Devlet Muhasebesi: Teori, Uygulamalar ve Öneri**, İstanbul:
Türkmen Kitabevi.
- Gören, İhsan.1999, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**,
İstanbul: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında
Sayıştay Konulu Seminer.
- Gürsoy, Bedri. **“Kamu Maliyesi”**, İstanbul, 1983.
- Gülşen,Hamdi.“Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”,Erciyes Üniversitesi,Kaynak:
<http://strateji.erciyes.edu.tr/egitim/5018egitim/HGulsen.ppt>,
(Erişim:10.04.2010)
- Gülşen, Hamdi.2006, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı
ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Mali Hukuk
Dergisi**, Ocak-Şubat 2006.

Gülşen, Hamdi.2002, “Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say2000i”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 15, Ocak-Mart 2002.

Gülşen, Hamdi. Mesut Hastürk. Erkan Karaarslan. Baki Kerimoğlu. Eyüp Kızılkaya. Haydar Kulaksız. 2006, “Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi”, **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları**, Ankara,Yayın No: 10.

Güngör, A.Azmi.1981, **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Yayın No: 1981/231.

Güvemli, Oktay.1995,**Türk Devlet Muhasebe Tarihi**, İstanbul: Avcıol Matbaası, Cilt: 1.

Kalenderoğlu, Mahmut.2002,**Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma**,Ankara: Seçkin Kitabevi.

Kalmış, Halis. “**Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları**”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Ed: Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik), Kamu Maliyesine Yeni Bakış içinde (233-245),.

Karaarslan, Erkan.2002, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-I”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002.

Karaarslan, Erkan.2004, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 54, Temmuz-Eylül 2004.

Karaarslan, Erkan.2005, “Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”, **Türmob Yayınları**, Yayın No: 276, Sirküler Rapor Serisi Seri No:2005–11.

Karaarslan, Erkan.2002, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 15, Ocak-Mart 2002.

Karaarslan, Erkan. “**Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**”, Maliye Dergisi, Sayı: 140.

Kerimoğlu, Baki. 2002, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 17.

Kızılkaya, Eyüp ve diğerleri.2006, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları,

Kızılkaya, Eyüp.2004, “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25.

Lequiller, F. D. Blades.2006, **Understanding National Accounts**,Paris: OECD.

Maliye Bakanlığı,2005, **2004 Yılı Faaliyet Raporu**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Meriç, Metin.1999, **Kamu Kesiminde Mali Yapı**, İzmir.

Mutluer, Kamil. Erdoğan Öner. Ahmet Kesik.2006, **Bütçe Hukuku**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İkinci Baskı.

Öz, Ahmet Emre.2008, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılmalı Olarak Analizi**, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara.

Özmen, Mümtaz Taner.1991,**Türkiye’de Katma Bütçe Uygulaması**,Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, Yayın No: 1991/321.

Pehlivan, Osman. 2006,**Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi.

Sipahi, Barış. Serhat Yanık. Cevdet Topal. 2007, **Devlet Muhasebesi**, İstanbul: Nobel Basımevi.

Soylu, Figen.1999, **Kamu Bütçesi**, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Taşdemir, Galip.2002, **Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları**, XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul: Türmob Yayınları.

Topkaya, Ali.2002, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2.

Tosun, Ertan.2002,“Bütçe Süreci: Gelişmiş Ülke Örnekleri ve Türkiye Eleştirisi”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, Cilt:2, Sayı: 13, s.3.

Tosun, Hikmet. Uğur Cebeci.2006, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınevi 2006.

Tüğen, Kamil.2003, **Devlet Bütçesi**, İzmir: Bassaray Matbaası.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi**”, Ankara 2004.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**2006 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi**”, Ankara 2004.

T.C. Maliye Bakanlığı, “**Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**”, Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara 2002.

T.C. Maliye Bakanlığı, “**From Cash to Accural Basis**”, Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara 2002.

T.C. Maliye Bakanlığı, “**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Rehberi**”,
Muhasebat Genel M¼d¼rl¼đ¼, Ankara 2003.

T.C. Maliye Bakanlığı, “**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama
Sonuçları**”, Muhasebat Genel M¼d¼rl¼đ¼ Yayınları, Ankara 2003.

Uak, Fikri.1999, **Genel Muhasebe Kanunu**, Ankara.

Yıldırım, Zuhal. zhan etinkaya.1999, **Devlet Muhasebesi: Teori ve Uygulama**,
Bursa: Ekin Kitabevi.

Yılmaz, Ramazan. 2007, **Açıklamalı-Uygulamalı Taşınır Mal Yönetmeliği**, Ankara:
Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

KANUN ve YÖNETMELİKLER

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.

Mahalli İdareler ve Bütçe Yönetmeliği.

Taşınır Mal Yönetmeliği

EKLER

Ek-1. Taşınır Mal Yönetmeliği Kapsamındaki Kamu İdare ve Kuruluşları

(I) Sayılı Cetvel: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri

(5436 sayılı Kanununun 12. maddesi ile değiştirilmiştir)

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

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

(II) Sayılı Cetvel: Özel Bütçeli İdareler

A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri

(5436 sayılı Kanunun 12. maddesi ile değiştirilmiştir).

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) On Dokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi

- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Rize Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi

- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi
- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) Hakkari Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Tunceli Üniversitesi
- 96) Yalova Üniversitesi
- 97) Türk-Alman Üniversitesi
- 98) Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

- 99) Bursa Teknik Üniversitesi
- 100) İstanbul Medeniyet Üniversitesi
- 101) İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
- 102) Konya Üniversitesi
- 103) Kayseri Abdullah Gül Üniversitesi
- 104) Erzurum Teknik Üniversitesi

B) Özel Bütçeli Diğer İdareler

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Atatürk Araştırma Merkezi
- 4) Atatürk Kültür Merkezi
- 5) Türk Dil Kurumu
- 6) Türk Tarih Kurumu
- 7) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 9) Türkiye Bilimler Akademisi
- 10) Türkiye Adalet Akademisi
- 11) Yükseköğretim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 12) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 13) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 14) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 15) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 16) Orman Genel Müdürlüğü
- 17) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 18) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 19) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 20) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 21) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 22) Türk Akreditasyon Kurumu
- 23) Türk Standartları Enstitüsü
- 24) Millî Prodüktivite Merkezi
- 25) Türk Patent Enstitüsü

- 26) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 27) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 28) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 29) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 30) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 31) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 32) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 33) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 34) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 35) Meslekî Yeterlilik Kurumu
- 36) Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı

(III) Sayılı Cetvel: Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

(5436 sayılı Kanununun 12.maddesi ile değiştirilmiştir)

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Telekomünikasyon Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

(IV) Sayılı Cetvel: Sosyal Güvenlik Kurumları

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

Ek-2. Taşınır Kod Listesi

Hesap I. Düzey II. Düzey
Kodu Kodu Kodu

A- TÜKETİM MALZEMELERİ

150			İlk Madde ve Malzemeler
150	01		Kırtasiye Malzemeleri Grubu
150	01	01	Yazı Araçları
150	01	02	Yazım, Çizim ve Ölçüm Araç ve Malzemeleri
150	01	03	Kağıt Ürünler
150	01	04	Yazıcı, Faksimile Cihazı ve Fotokopi Malzemeleri
150	01	05	Kağıt Tutturucular, Tutkallar ve Bantlar
150	01	06	Yazı Düzelticiler
150	01	07	Küçük Kırtasiye Gereç ve Malzemeleri
150	01	08	Bilişim Malzemeleri
150	02		Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzemeleri Grubu
150	02	01	Tek Kullanımlık Mutfak Eşyaları
150	02	02	Servis ve Saklama Kapları
150	02	03	Sofra Takımı ve Çatal Bıçak Takımı
150	02	04	İçecek Servis Takımları
150	02	05	Mutfak Araç ve Gereçleri
150	03		Tıbbi ve Laboratuar Sarf Malzemeleri Grubu
150	03	01	İlaçlar ve Farmakolojik Ürünler
150	03	02	Biyokimyasallar ve Gaz Maddeleri İçeren Kimyasallar
150	03	03	Medikal Malzemeler
150	03	04	Laboratuar Malzemeleri
150	04		Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar Grubu
150	04	01	Katı Yakıtlar
150	04	02	Sıvı Yakıtlar
150	04	03	Gaz Yakıtlar
150	04	04	Yağlar ve Katkı Yağlar
150	04	05	Kimyevi Maddeler
150	05		Temizleme Ekipmanları Grubu
150	05	01	Temizlik Malzemeleri
150	05	02	Temizlik Araç ve Gereçleri
150	05	03	Temizleme ve Dezenfeksiyon Solisyonları
150	06		Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri Grubu
150	06	01	Giyecekler
150	06	02	Mefruşat Ürünleri
150	06	03	Tuhafiye Malzemeleri
150	07		Yiyecek Grubu
150	07	01	Bakliyat
150	07	02	Yağlar
150	07	03	Sebze, Meyve, Yemiş ve Çekirdekler
150	07	04	Un ve Unlu Gıdalar
150	07	05	Baharat ve Çeşniler ile Çikolata ve Tatlandırıcılar
150	07	06	Günlük Tüketilmesi Gereken Ürünler
150	07	07	Etler ve Et Ürünleri
150	07	08	Deniz Ürünleri
150	08		İçecek Grubu
150	08	01	Alkolsüz İçecekler

150	08	02	Alkollü İçecekler
150	09		Canlı Hayvanlar Grubu
150	09	01	Çiftlik Hayvanları
150	09	02	Hizmet Amaçlı Hayvanlar
150	09	03	Gösteri Amaçlı Hayvanlar
150	09	04	Deney Amaçlı Hayvanlar
150	09	05	Koruma Altına Alınan Hayvanlar
150	10		Zirai Maddeler Grubu
150	10	01	Tohum, Fideler, Filizler ve Çiçek Tohumları
150	10	02	Gübre, Bitki Gıdaları ve Bitki İlaçları
150	10	03	Haşerelere Karşı Mücadele Ürünleri
150	10	04	Hayvan Yetiştiriciliğinde Kullanılan Maddeler
150	10	05	Ağaç, Fundalık ve Çiçekler
150	11		Yem Grubu
150	11	01	Çiftlik Hayvan Yemleri
150	11	02	Kuş ve Kümes Hayvan Yemleri
150	11	03	Balık Yemleri
150	11	04	Köpek ve Kedi Yemleri
150	11	05	Kemirgen Hayvan Yemleri
150	11	06	Sürüngen Yemleri
150	11	99	Diğer Hayvan Yemleri
150	12		Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri Grubu
150	12	01	Küçük El Aletleri ve Gereçleri
150	12	02	Tutturucular
150	12	03	Kaplayıcılar
150	12	04	Elektrik-Elektronik ve Aydınlatma Malzemeleri
150	12	05	Ağaç Ürünleri
150	12	06	Metal Ürünler
150	12	07	Cam Ürünler
150	13		Yedek Parçalar Grubu
150	13	01	Makineler ve Aletler Grubu Yedek Parçaları
150	13	02	Cihazlar ve Aletler Grubu Yedek Parçaları
150	13	03	Taşıtlar Grubu Yedek Parçaları
150	13	04	Büro Makineleri Grubu Yedek Parçaları
150	13	05	Su Tesisatı Yedek Parçaları
150	13	99	Diğer Yedek Parçalar
150	14		Nakil Vasıtaları Lastikleri Grubu
150	14	01	Otomobil Lastikleri
150	14	02	Minibüs, Kamyonet Lastikleri
150	14	03	Kamyon, Otobüs Lastikleri
150	14	04	Traktör ve İş Makinesi Lastikleri
150	14	05	Bisiklet Lastikleri
150	15		Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar Grubu
150	15	01	Basılı Yayınlar
150	16		Spor Malzemeleri Grubu
150	16	01	Doğa Sporlarında Kullanılan Spor Malzemeleri
150	16	02	Salon Sporlarında Kullanılan Spor Malzemeleri
150	16	03	Saha Sporlarında Kullanılan Spor Malzemeleri
150	16	99	Diğer Spor Malzemeleri
150	99		Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler
150	99	01	Hediye Amaçlı Alınan Taşınırlar
150	99	02	Ödül Amaçlı Alınan Taşınırlar

B- DAYANIKLI TAŞINIRLAR

253		Tesis, Makine ve Cihazlar
253	01	Tesisler Grubu
253	01	Taşınmaz olarak değerlendirildiğinden Taşınır Kod Listesine alınmamıştır. Sadece muhasebe detay hesap planlarında yer alacaktır.
253	02	Makineler ve Aletler Grubu
253	02	01 Tarım ve Ormancılık Makineleri ve Aletleri
253	02	02 İnşaat Makineleri ve Aletleri
253	02	03 Atölye Makineleri ve Aletleri
253	02	04 İş Makineleri ve Aletleri
253	02	05 Güç Elektroniği ve Basıncılı Makineler ile Aletleri
253	02	06 Posta Makineleri
253	02	07 Paketleme Makineleri
253	02	08 Etiketleme Makineleri
253	02	09 Ayırma, Sınıflandırma Makineleri
253	02	10 Matbaacılıkta Kullanılan Makine ve Aletler
253	03	Cihazlar ve Aletler Grubu
253	03	01 Yıkama, Temizleme ve Ütüleme Cihaz ve Araçları
253	03	02 Beslenme, Gıda ve Mutfak Cihaz ve Aletleri
253	03	03 Kurtarma Amaçlı Cihaz ve Aletler
253	03	04 Ölçüm, Tartı, Çizim Cihazları ve Aletleri
253	03	05 Tıbbi ve Biyolojik Amaçlı Kullanılan Cihazlar ve Aletler
253	03	06 Araştırma ve Üretim Amaçlı Laboratuvar Cihazları ve Aletleri
253	03	07 Müzik Aletleri ve Aksesuarları
253	03	08 Spor Amaçlı Kullanılan Cihaz ve Aletler
254		Taşıtlar Grubu
254	01	Karayolu Taşıtları Grubu
254	01	01 Otomobiller
254	01	02 Yolcu Taşıma Araçları
254	01	03 Yük Taşıma Araçları
254	01	04 Arazi Taşıtları
254	01	05 Özel Amaçlı Taşıtlar
254	01	06 Mopet ve Motosikletler
254	01	07 Motorsuz Kara Araçları
254	02	Su ve Deniz Taşıtları Grubu
254	02	01 Gemiler
254	02	02 Tankerler
254	02	03 Deniz Altıtlar
254	02	04 Römorkörler ve İtici Gemiler
254	02	05 Yüzer Yapılar
254	02	06 Tekneler
254	02	07 Botlar
254	02	08 Yelkenliler
254	02	09 Kanolar ve Kayıklar
254	02	10 Yatlar ve Kotralar
254	02	11 Sandallar ve Sallar
254	03	Hava Taşıtları Grubu
254	03	01 Motorlu Hava Taşıtları
254	03	02 Motorsuz Hava Taşıtları
254	03	03 Uzay Araçları
254	04	Demiryolu ve Tramvay Taşıtları Grubu
254	04	01 Lokomotifler ve Elektrikli Trolleybüsler
254	04	02 Demiryolu ve Tramvay Araçları

255		Demirbaşlar Grubu
255	01	Döşeme ve Mefruşat Grubu
255	01	01 Döşeme Demirbaşları
255	01	02 Temsil ve Tören Demirbaşları
255	01	03 Koruyucu Giysi ve Malzemeler
255	01	04 Seyahat, Muhafaza ve Taşıma Amaçlı Demirbaş Niteliğindeki Taşınırlar
255	01	05 Hastanede Kullanılan Demirbaş Niteliğindeki Taşınırlar
255	02	Büro Makineleri Grubu
255	02	01 Bilgisayarlar ve Sunucular
255	02	02 Bilgisayar Çevre Birimleri
255	02	03 Teksir ve Çoğaltma Makineleri
255	02	04 Haberleşme Cihazları
255	02	05 Ses, Görüntü ve Sunum Cihazları
255	02	06 Aydınlatma Cihazları
255	02	99 Diğer Büro Makineleri ve Aletleri Grubu
255	03	Mobilyalar Grubu
255	03	01 Büro Mobilyaları
255	03	02 Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar
255	03	03 Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları
255	03	04 Bebek ve Çocuk Mobilyası ve Aksesuarları
255	03	05 Seminer ve Sunum Amaçlı Ürünler
255	04	Beslenme, Gıda ve Mutfak Demirbaşları Grubu
255	04	01 Yemek Hazırlama Ekipmanları
255	05	Canlı Demirbaşlar Grubu
255	05	01 Çiftlik Hayvanları
255	05	02 Hizmet Amaçlı Hayvanlar
255	05	03 Gösteri Amaçlı Hayvanlar
255	05	04 Koruma Altına Alınan Hayvanlar
255	06	Tarihi veya Sanat Değeri Olan Demirbaşlar Grubu
255	06	01 Etnografik Eserler
255	06	02 Arkeolojik Eserler
255	06	03 Geleneksel Türk Süslemeleri
255	06	04 Güzel Sanat Eserleri
255	06	05 Kitap, Belge, El Yazmaları ve Nadir Eserler
255	06	06 Para, Pul, Sikke ve Madalyonlar
255	06	07 Tabletler
255	06	08 Mühür ve Mühür Baskıları
255	06	09 Arşiv Vesikaları
255	06	10 Fosiller
255	07	Kütüphane Demirbaşları Grubu
255	07	01 Kütüphane Mobilyaları
255	07	02 Basılı Yayınlar
255	07	03 Görsel ve İşitsel Kaynaklar
255	07	04 Bilgi Saklama Üniteleri
255	08	Eğitim Demirbaşları Grubu
255	08	01 Eğitim Mobilyaları ve Donanımları
255	08	02 Öğrenmeyi Kolaylaştırıcı Ekipmanlar
255	08	03 Derslik Süslemeleri
255	08	04 Okul Bahçesi ve Oyun Demirbaşları
255	09	Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar Grubu
255	09	01 Doğa Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar
255	09	02 Salon Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar
255	09	03 Saha Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar
255	09	99 Diğer Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar

255	10		Güvenlik, Kontrol ve Tedbir Amaçlı Demirbaşlar Grubu
255	10	01	Güvenlik ve Korunma Amaçlı Araçlar
255	10	02	Kontrol ve Güvenlik Sistemleri
255	10	03	Yangın Söndürme ve Tedbir Cihaz ve Araçları
255	11		Demirbaş Niteliğindeki Süs Eşyaları
255	11	01	Vitrinde Sergilenen Süs Eşyaları
255	11	02	Duvarda Sergilenen Süs Eşyaları
255	11	03	Masa ve Sehpalarda Sergilenen Süs Eşyaları

Örnek 6. Zimmet Fişi (Taşıt ve İş Makineleri İçin)

ZİMMET FİŞİ											
(Taşıt ve İş Makineleri İçin)											
FİŞ SIRA NO:		TARİHİ:/../.....									
İL VE İLÇENİN (1)	ADI	KODU									
HARCAMA BİRİMİNİN (2)	ADI	KODU									
TAŞIT / İŞ MAKİNESİNİN											
SICİL NUMARASI (3)		ADI									
ÖZELLİKLERİ (4)	MARKASI										
	MODELİ										
	ŞASE NO										
	MOTOR NO										
	PLAKA NO										
	DIĞER										
TESLİM EDİLME ANINDAKİ DURUMU (5)											
<p>Yukarıda sicil numarası, adı, özellikleri, teslim edilme anındaki durumu yazılı olan taşıt/iş makinesi teslim edilmiştir. Kullanıcı kendi kusuru sonucunda doğacak zararları tazmin etmeyi kabul eder.</p> <p style="text-align: right;">Tarih:/../.....</p> <table><tr><td style="text-align: center;">Taşıtın Kayıt ve Kontrol Yetkilisi</td><td style="text-align: center;">Teslim Alan (6)</td></tr><tr><td>Adı Soyadı :</td><td>Adı Soyadı :</td></tr><tr><td>Unvanı :</td><td>Unvanı :</td></tr><tr><td>İmzası :</td><td>İmzası :</td></tr></table> <p>Yukarıda sicil numarası belirtilen taşıtın eksiksiz olarak teslim alınarak zimmetten düşülmüştür.</p> <p style="text-align: center;">..... Taşıtın Kayıt ve Kontrol Yetkilisi</p>				Taşıtın Kayıt ve Kontrol Yetkilisi	Teslim Alan (6)	Adı Soyadı :	Adı Soyadı :	Unvanı :	Unvanı :	İmzası :	İmzası :
Taşıtın Kayıt ve Kontrol Yetkilisi	Teslim Alan (6)										
Adı Soyadı :	Adı Soyadı :										
Unvanı :	Unvanı :										
İmzası :	İmzası :										

T.M.Y. Örnek No: 6

