

DEVLET MUHASEBESİ OLGUSU VE ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı
Muhasebat Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 276
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 11

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı
Yorum Matbaası
(0.312) 395 21 12

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenebilirliğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 200541 Seri Numaralı bu kitabı; Muhasebat Kontrolörü Erkan KARAARSLAN tarafından hazırlanan **“Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ	1
A- Tanımı ve Önemi	1
B- Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılmasında Kullanılan Yöntemler	4
1. Jestiyon Yöntemi (Yönetim Dönemi Yöntemi)	4
2. Egzersiz Yöntemi (Hesap Dönemi Yöntemi)	4
C- Devlet Muhasebe Sistemlerine Temel Teşkil Eden Görüşler	5
1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş	5
2. Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş	7
D- Devlet Muhasebesi Sistemleri	9
1. Kameral Muhasebe Sistemi	9
2. Schneider Muhasebe Sistemi	11
3. Constante Muhasebe Sistemi	11
4. Logismografi Muhasebe Sistemi	12
E- Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler Açısından Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması	12
1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	13
2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	14
3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	15
4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	16
F- Dünyada Devlet Muhasebesi Alanında Yaşanan Gelişmeler	18
1. Tanımı ve Önemi	18
2. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)	19
3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)	19
4. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)	20
5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS)	21
II. ÜLKEMİZDE KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE UYGULAMALARI	22
A- Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları	22
B- Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları	24
1. 2004 Öncesi Dönem (Esas Olarak Nakit Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)	24
2. 2004 Sonrası Dönem (Tahakkuk Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)	25

C- Döner Sermayelerde Muhasebe Uygulamaları	.26
D- Fonlarda Muhasebe Uygulamaları	.27
E- Belediyelerde Muhasebe Uygulaması	.27
F- İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması	.28
G- Köylerde Muhasebe Uygulaması	.29
H- Sosyal Güvenlik Kuruluşlarında Muhasebe Uygulamaları	.29
İ- Diğer İdarelerde Muhasebe Uygulamalar	.30
III- DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ	.31
IV- TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	.33
A- Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır	.33
B- Tüm Devlet Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır	.34
C- Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır	.35
D- Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması İle Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlamaktadır	.36
E- Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanacaktır	.37
F- Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir	.38
G- Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir	.39
H- Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Uygulanmasına Temel Oluşturulmuştur	.39
V- DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI	.43
A- Tanımı ve Önemi	.43
B- Standartların Kapsamı	.44
C- Devlet Muhasebesi Standartları	.45
1. Muhasebe İşlemi	.45
2. Muhasebe Kayıt Standartları	.45
a) Çift Taraflı Kayıt Sistemi	.45
b) Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi	.45
c) Kayıt Zamanı	.46
3. İşlemlerin Belgeye Dayanması Zorunluluğu	.46
4. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri	.49
5. Varlıkların Sınıflandırılması	.50

a) Mali Varlıklar	.50
b) Mali Olmayan Varlıklar	.50
6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimlerinin Kaydedilmesi	.50
7. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin	
Öngörülen Standartlar	.51
a) Tanımı ve Önemi	.51
b) Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar	.52
c) İç İmkanlarla Üretilen Maddi Duran Varlıklar	.52
d) Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması	.53
e) Amortisman tabi varlıkların kullanım sürelerinin değişmesi	.53
f) Yeniden Değerleme Uygulaması	.54
8. Emanet Hesapları	.55
9. Değer ve Miktar Değişimleri	.55
10. Mübadele İşlemlerinden Sağlanan Gelirler	.56
11. Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri	.56
12. Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri	.57
13. Sübvansiyonlar ve Transferler	.57
14. Sosyal Yardımlar	.58
15. Gayrisafilik İlkesi	.58
16. Taahhütler İle Garantilerin Kaydı Ve Değerlemesi	.58
17. Şartlı Bağış ve Yardımlar	.58
18. Diğer İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilecek Paylar	.59
19. Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap	.59
20. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler	.59
21. Temel Yanlılıklar	.60
D- Uluslararası Devlet Muhasebesi Standartlarının Uyarlanması	.60

VI-DEVLET MUHASEBESİNDE RAPORLAMA VE DEVLET MUHASEBESİ İLE HESAPVERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİ	.61
A- Devlet Muhasebesinde Raporlama	.61
B- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu	.62
C- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Şeffaflığa Katkıları	.64
D- Devlet Muhasebesi İle Orta Vadeli Harcama Programı Arasındaki İlişki	.66

VII-KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU	
VE DEVLET MUHASEBESİ68
A- Tanımı ve Önemi68
B- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Mali Kontrol Kanununun Öngördüğü Devlet Muhasebesi Sistemi70
C- Devlet Mali İstatistiklerinin Oluşturulması72
D- Muhasebe Hizmetleri Ve Devlet Muhasebecisi73
E- Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü77
SONUÇ80
KAYNAKÇA84

I. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

A- Tanımı ve Önemi

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

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.

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise devlete ve diğer yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır.

Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir de-

yişle, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir.¹

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hkmetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, Devlet Muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur.

Gerçekten de muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını ve rebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır.

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

¹ Gıyas Akdeniz, Türk Devlet Muhasebesinin Islahı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 1952-53, Ankara-1952, s.15.

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçilebilmesi için, Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve 19 Kasım 2003 tarihinde 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır. Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 2004 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Gerek iki yıllık uygulama deneyimi ve gerekse uluslararası Devlet muhasebesi standartları dikkate alınarak tüm kamu kesimini kapsamayı amaçlayan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ise 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Bu çalışmada, Devlet Muhasebesinin önemi, kapsamının büyüklüğü, Devlet Muhasebesi standartları ve bu standartların uluslar arası standartlara uyumu gibi çok sayıda konunun gün ışığına çıkarılması amaçlanmaktadır.

B- Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılmasında Kullanılan Yöntemler

Bütçe hesaplarının kapatılmasında “Jestiyon yöntemi” ve “Egzersiz yöntemi” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır Devlet muhasebesinde kayıtların nakit veya tahakkuk esasına göre tutulmasının, bütçe hesaplarının kapatılmasında kullanılan bu iki yöntemle de yakın ilişkisi vardır.

1. Jestiyon Yöntemi (Yönetim Dönemi Yöntemi)

Bu yöntemde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yıl içerisinde işlem görmesi ve mali yılsonunda da tüm hesapların kapatılması söz konusudur. Bütçe hesaplarının bir sonraki mali yılda da işlem görmesi mümkün değildir. Mali yılın sonunda halen kullanılmamış ödenekler varsa bunlar da iptal edilir. Tahsil edilmemiş gelirler varsa bunlarda sonraki yılın hesaplarına geçirilir

Bütçe hesaplarının kapatılmasında yönetim dönemi yönteminin seçilmesi durumunda devlet muhasebesi sisteminde kayıt yöntemi olarak nakit esasının kullanılması uygun olacaktır Çünkü nakit esasında mali yıl içerisinde gerçekleşen nakit hareketlerinin, gelir ve giderlerin tahakkuku ile ilişkilendirilmeksizin hesaplara geçirilmesi söz konusudur.

Günümüzde bütçe hesaplarının kapatılmasında çoğunlukla bu yöntem tercih edilmektedir.

2. Egzersiz Yöntemi (Hesap Dönemi Yöntemi)

Hesap dönemi yönteminde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yılsonunda kapatılmayıp bir sonraki yıl içerisinde bir süre açık tutulması söz konusudur. Hesapların yeni mali yılda da bir süre açık bı

rakılması, ödenek tahminleri ve gelir tahminlerinin bir bütün olarak düşünülmesinin gerekli olduğu ve mali yılsonunda henüz kullanılmamış ödeneklerin kullanılmış olanlarından; tahsil edilememiş gelirlerinde tahsil edilenlerden farklı olmadığı düşüncesinden ileri gelmektedir.

Bütçe hesaplarının bu yöntemle tutulması halinde, kayıt yöntemi olarak tahakkuk esasının kullanılması uygun olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi kullanıldığında bütçe gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin ne zaman olduğuna bakılmaksızın ilgili oldukları dönemlere kaydedileceklerdir. Böylece hesap dönemi yönteminin uygulanması için gereken şart da sağlanmış olacaktır.

C- Devlet Muhasebe Sistemlerine Temel Teşkil Eden Görüşler

Devlet muhasebesi, daha önceleri devletin faaliyet alanının dar olması sebebi ile sadece bütçede yer alan gelir ve giderleri izlemiş, devletin borç ve alacakları ile mal varlığını kapsam dışı bırakmıştır. Zamanla devlet faaliyetlerinin alanı genişlemiş, buna bağlı olarak da devlet muhasebesi, bütçe ile belirlenmiş gelir ve giderleri ile birlikte devletin borç ve alacakları ile mal varlığını izleyen bir muhasebe sistemi haline gelmiştir.

Devlet muhasebe sistemlerine dayanak oluşturan görüşleri, klasik ve çağdaş olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür.

1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş

Klasik görüşe göre devlet muhasebesinin görevi, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlamaktır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesini “bütçe muhasebesi” olarak ifade etmek mümkündür.

Klasik devlet muhasebesinde sadece gelir ve giderler izlenmekte, devletin borç ve alacakları ile malvarlığı kapsam dışında bırakılmak tadır. Klasik görüşü savunanlar, devlet malvarlığının kapsam dışına da tutulmasına gerekçe olarak da şu hususları ileri sürmektedirler:

Devlet, elinde bulundurduğu malvarlığının gerçek sahibi değildir. Malvarlığının gerçek sahibi devleti oluşturan bireylerdir. Bu nedenle devletin amacı bu varlıkların kaydını tutmak değil, millet adına korumak olmalıdır. Şayet millete ait olan bu varlıkların kapsama alınmasıyla bir bilanço çıkarılacak olursa bu bilanço, devlet bilançosu olarak tanımlamak mümkün olmayacaktır.

Devlet, elinde bulunan malvarlığını millet adına korumakla yükümlüdür. Bu varlıklar üzerinde tasarruf hakkına sahip değildir. Bu nedenle mal varlıklarının mübadele konusu yapılması söz konusu olmaz. Devletin malvarlığının bir değişim kıymeti olmadığına göre muhasebesini de tutmak mümkün değildir.

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

Devlet malvarlığının muhasebe sistemi içerisine dahil edilmesi fikri, devletin malvarlığını artırma çabası içerisine girmesine yol açar. Bu da devletin asıl amacından sapmasına sebep olur. Oysa devletin amacı malvarlıklarını çoğaltmak değil, bunları korumak ve en rasyonel şekilde kullanmak olmalıdır.

Devletin malvarlıklarının bilançoda yer alması, bilançoya bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların konulması ile olanaklıdır. Ancak devlet malvarlığının likiditesi güç hesaplanan değerler olması sebe

bi ile bunların gerçek değerini göstermesi mümkün olmaz. Buna bağlı olarak da aktif ve pasif unsurlarına ilave edilecek değerlerin de gerçeğe uygunluğu sağlanamamış olacaktır.

Devletin malvarlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortis manlarını hesaplamak oldukça güçtür. Bunun uygulanması ancak küçük devletlerde olanaklıdır. Büyük devletlerin malvarlığının fazla olması sebebiyle malvarlığı muhasebesinin uygulanması bu devlet ler için mümkün değildir.

2. Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş

Çağdaş görüşe göre, devlet muhasebesi bütçede yer alan gelir ve giderlerin yanında devlet malvarlıklarını tespit edip izlemekle de yükümlüdür. Devlet muhasebesini sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirmemek gerekir. Devletin yürüttüğü faaliyetler dolayısıyla borçlu ve alacaklı olması yanında malvarlığına sahip olması da doğaldır. Ancak bütçe işlemleriyle malvarlığının muhasebesine ilişkin işlemlerinin niteliği birbirinden farklıdır. Örneğin devletin bir gayrimenkul satın alması bütçe açısından bir gider, devlet malvarlığı bakımından bir harcama değil, faydası uzun dönemde tükenecek bir varlık niteliğindedir.

Devlet muhasebesinin milli muhasebenin bir parçası olarak devletin ekonomik ve mali nitelikteki faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olmak görevini yerine getirebilmesi için, devletin malvarlığının da hesabını tutma ve bunlara ilişkin değişimleri takip etmek durumdadır. Bu amaçla günümüzde devlet muhasebesi, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarını da içermektedir.

Çağdaş görüşü savunanlar, devlet malvarlığının devlet muhasebesi kapsamına alınması hususunda, klasik görüş sahiplerinin görüşlerine şu şekilde karşılık vermektedirler:

Devlet, her ne kadar elinde bulundurduğu malvarlığının sahibi olmasa da, bu mal varlıklarını korumak ve malvarlıklarında meydana gelen değişiklikleri izlemek ve topluma hesabını vermek durumundadır.

Devlet malvarlığı hesaplarının niteliğinin bütçe hesaplarından farklı olması, bunların bir arada izlenmesine engel teşkil etmez. Bütçe hesaplarını ayrı bir grup, malvarlığı hesaplarını ayrı bir grup olarak planlayıp, bunların yardımcı hesaplar aracılığı ile bağlantısını tesis etmek olanaklıdır.

Devlet malvarlığının muhasebesinin tutulmasının, devletin malvarlığını artırma arzusunu güçlendireceği fikri, ilmi olmaktan ziyade siyasi bir görüştür. Devletin malvarlığını artırması modern devlet anlayışının bir sonucudur ve tarihsel bir olgudur.

Devletin bilançosunda yer alan tarihi eserler gibi kıymetlerin tam olarak değerini tespit etmek zor olsa da imkansız değildir. Bunun için söz konusu kıymetlerin değerinin yaklaşık olarak tespiti ve devlet bilançosunda yer alması sağlanmalıdır.

Devletin malvarlıklarının tespit edilmesi, bunların değerlendirilmesi ve amortismanlarının hesaplanmasının güç olması, bunların hesaplara alınmaması için bir gerekçe olamaz. Devlet malvarlığının hesaplarının tutulması ve bunlarda meydana gelen artış ve azalışların izlenmesi, özellikle büyük devletler açısından büyük önem arz etmektedir.

D- Devlet Muhasebesi Sistemleri

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.

1. Kameral Muhasebe Sistemi

Bu sistem ilk defa 1768 yılında Avusturya’da uygulanmıştır. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir-gider tatminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir.² Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır

Kameral muhasebe sistemini tarihi gelişimi bakımından Eski (basit) kameral muhasebe sistemi ve Yeni kameral muhasebe sistemi olarak ikiye ayırıp incelemek gerekir

Eski (Basit) Kameral Muhasebe Sistemi; Eski Kameral muhasebe sisteminde sadece kasa hareketleri izlenebilmektedir. Devletin malvarlığındaki değişimler ile borç ve alacakların durumlarını izlemek

² A. Azmi Güngör, Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1981/231, Ankara, 1981.

mümkün değildir. Bu sistemde hesaplar gelir ve gider hesapları olarak ikiye ayrılmaktadır:

Kameral muhasebe sisteminde kasa defteri ile gelir ve gider ayrıntı defteri olmak üzere iki çeşit defter kullanılmaktadır. Kasa defterine, gerçekleşen gelir ve giderler belgelerine dayanılarak veznedar tarafından kaydedilir. Gelir ve gider ayrıntı defteri de yine veznedar tarafından gelir tahsilatlarının ve gider ödemelerinin, bütçedeki fasıl ve maddelerine göre kaydedildiği defterdir.

Bu sistemin en büyük avantajı, sistemin yürütülmesinde az sayıda personele ihtiyaç duyulması sebebi ile maliyetinin düşük olmasıdır. Gelir-gider ayrıntı defterinin gelir-gider tahakkuklarını göstermemesi sebebi ile bu ikisinin kalanlarının öğrenilmesinin mümkün olması ve her iki defterin veznedar tarafından tutulmasının hesapların etkin bir şekilde denetimine engel teşkil etmesi, sistemin sakıncaları arasında yer almaktadır.

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

Yeni kameral muhasebe sisteminde, kasa defteri ile gelir-gider ayrıntı defterinin ayrı kişiler tarafından tutulması hesapların denetimini kolaylaştırması açısından, gelir ve giderlerin hesap bakiyelerini de gösterebilmesi açısından eski kameral muhasebe sisteminden üs-

tündür [Akdeniz, 1948: 38]. Sistemi yetersiz kılan tek unsur ise, eski kameral sistemde olduğu gibi devlet malvarlığında meydana gelen değişimleri göstermemesi olarak ifade edilebilir.

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.

Schneider muhasebe sisteminde işlemlerin kaydı değişik şekilde yapılmaktadır. Muhasebe kayıtları çift yanlı kayıt yöntemine göre, borç yazılması gereken tutarlar gider yevmiyesindeki ilgili sütunlara, alacak yazılması gereken tutarlar da gelir yevmiyesindeki ilgili sütunlara kaydedilmektedir.

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.

3. Constante Muhasebe Sistemi

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

temde kasa defteri ve gelir- gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır.

Constante muhasebe sistemi, yevmiyedeki diğer hesaplar aracılığı ile devlet malvarlığındaki artış ve azalışları verdiği gibi, mali yılın sonunda kar-zarar durumlarını da göstermek kabiliyetine sahiptir.

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.

Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterler ise şunlardır:

Muhasebe şeması,

Müsvedde defteri,

Yevmiye defteri,

Defter-i kebir.

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

E- Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler Açısından Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması

Devlet muhasebe sistemlerinin en temel özelliği nakit esaslı muha-

sebe sistemleri olmalarıdır³ 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. Şimdi uygulanmakta olan devlet muhasebesi sistemlerini kısaca açıklayalım.⁴

1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir tahminlerini ve gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle

3 T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara: 2000), s. 24

4 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, From Cash to Accrual Basis (Ankara: Başbakanlık Yayınevi, 2002), 16.

maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.⁵

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez. O nedenle nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamı veya bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir.⁶

2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir. Yani 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 esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı

5 Erkan Karaarslan, Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık,” Mali Kılavuz Dergisi, no.15, (Ocak 2002), s.15.

6 Baki Kerimoğlu, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları“, Mali Kılavuz Dergisi, no.17, (Temmuz 2002), s.88.

itibariyle 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.⁷

3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı 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.

Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esasları ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında

7 T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara: 2000), s. 28

kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.

4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar.⁸

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.⁹

8 Erkan Karaarslan "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri" Mali Kılavuz Dergisi, no.17, (Temmuz 2002), s.107.

9 Erkan Karaarslan "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni" Sayıştay Dergisi, no.54, (Temmuz – Eylül 2004), s.43.

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

Tam tahakkuk esasında bir yükümlülük; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir. Bu anlamda yükümlülükler i) borç hesaplarını, ii) (sosyal güvenlik ödemeleri dahil) diğer tahakkuk etmiş giderleri, ve iii) hesaplarda kayıtlı diğer borçları içerir

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali tablolarda bunlarla ilgili gerekli bilgilere yer verilir. Bu anlamda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dahilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir Bu sisteme göre üretilen mali raporlar bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit denge-

si ve net değerdeki değişimdir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturur.

F- Dünyada Devlet Muhasebesi Alanında Yaşanan Gelişmeler

1. Tanımı ve Önemi

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve birliklere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Bu gelişmeyi anlamak oldukça kolay; Çünkü değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Bu hem ülkeler arası uygulamalarda ve hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörler ve sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında aynıdır. Türkiye örneğinde açıklanacağı gibi, bir ekonomi içinde merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa Birliğin mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Daha da geniş anlamda dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derleyen IMF'in farklı ülkelerin farklı muhasebe standartlarında üretilmiş devlet mali istatistiklerini birleştirmesi ve karşılaştırması mümkün değildir. Bütün bu olaylar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmıřtır¹⁰

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

2. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

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

3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)

GFSM 2001 IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.

4. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Komisyonunda istatistiklerle ilgili bölümden sorumlu genel müdürlük olan Avrupa İstatistik Ofisi (Eurostat), Komisyona ve nihai olarak Konseye, yakınlaştırma kriterlerinde dikkate alınan aşırı bütçe açıkları yönünden karşılaştırılabilir istatistikler sağlamayı amaçlayan gerekli yapı ve prosedürleri ortaya koymaktadır. Eurostat, Komisyonun genel müdürlüğü olsa da teknik çalışmalarında bağımsızdır ve kullanılacak istatistik metotlarda ilgilide teknik kararları tek başına alabilmektedir. Bu bağlamda, Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü (GM) ve Eurostat'a farklı nitelikte sorumluluklar yüklenmiştir. Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü aşırı bütçe açıklarının ekonomik değerlendirilmesinden sorumlu olmakta ve böylece üye ülkelerin bir takım bütçe kararlarının ekonomik sürdürülebilirliği de ilgili yönlerinden sorumlu tutulmaktadır. Eurostat ise, aşırı bütçe prosedürüne ESA'nın ikinci baskısının metod açısından doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek durumundadır.

Her üye ülke, Eurostat liderliğinde gözlemci olarak Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü ve Avrupa Merkez Bankası yetkililerinin de yer aldığı bir delegasyon tarafından en az bir kez ziyaret edilmektedir.

Üye ülkelerin mali otoriteleri, "yakınlaşma kriterleri" çerçevesinde Maastricht Antlaşması'nca öngörülen bütçe disiplini kuralları yoluyla büyük bir baskı altına girmiştir. Bu kurallar "kamu açığı/GSYİH oranı" için % 3 ve "kamu borcu/GSYİH oranı" için % 60 gibi bir üst sınır saptamaktadır.

Maastricht Antlaşması'nın göz önüne aldığı kamu açığı kavramı,

efektif açık kavramıdır Söz konusu bu açık, merkezi kamu yönetimlerinin, yerel yönetimlerin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının yani kamu sektörü içersinde genel devlet sektörünün açığı kapsamak tadır.

Dikkat edilirse, Anlaşma kamu açığı kavramını tanımlarken, (ticari malları da üretip satmaları söz konusu olduğu için) kamu işletmelerini de içeren “kamu kesimi” kavramını kullanmamıştır¹¹

Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır. GFSM2001 hazırlanırken, ki eski GFS 1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı öngörüyordu, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93 e uygun olması için gayret gösterilmiştir.

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

IFAC’ın bir alt komitesi olan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi dünya ülkelerine yönelik olarak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel birlikler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir. Şimdiye kadar IFAC ‘ın yayımladığı 20 ye yakın muhasebe standardı bulunmakta ve yenileri üzerinde de çalışılmaktadır

11 Mircan Yıldız Tokathoğlu, Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul Mart:2004, s.78.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA93, GFSM2001 ve ESA95 devlet mali istatistiklerinin kapsamı konusunda ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer düzenlemeleri içermektedir. Üzerinde durulması gereken ilk konu Devlet Muhasebesinin kapsamıdır Devlet Muhasebesinin kapsamı, ulusal ekonomi sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulduğunda, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik sektörü olarak ortaya çıkmaktadır

II. ÜLKEMİZDE KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE UYGULAMALARI

Türkiye’de Devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış ve uygulamaktadır Bu konuda uygulama birliği yoktur. Ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tekdüzen muhasebe uygulamasından tek taraflı kayıt esasına göre tutulan köy bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasebe uygulaması söz konusudur. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin bazı düşünceler oluşmasına karşın bu konuda herhangi bir çalışma yapılamamıştır

A- Ticari Amaçlı Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini hükme bağlamıştır. Söz konusu hüküm gereği hazırlanan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7/2767 sayılı Kararname ile

1.1.1972 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Aynı şekilde uygulama alanına giren sınıai işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili olarak DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu tarafından saptanan esaslar 1977 yılında uygulamaya girmiştir.

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

Hali hazırda 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.

Yine bu kapsamda belediyeler, il özel idareleri gibi kamu kurumlarınınca işletilen ticari işletmeler de özellikle vergi yükümlülükleri açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerini uygulamak durumunda olan işletmelerdir.

B- Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Muhasebe Uygulamaları

1. 2004 Öncesi Dönem (Esas Olarak Nakit Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)

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

Devlet Muhasebesinde en önemli rolün Maliye Bakanlığına ait olması gerekirken, Maliye Bakanlığının Devlet Muhasebesi alanında ki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayeler ile sınırlı kalmıştır. Maliye Bakanlığınca, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunundan alınan yetkiye istinaden, genel ve katma bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlamasını amaçlayan, bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Bu konuda yapılan en son düzenleme 1990 yılında yayımlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğidir. Söz konusu Yönetmelik incelendiğinde genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükleri, iştirakler, ikrazlar ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemleri de muhasebeleştirdiği görülmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için uygulanan devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem olarak ifade edilebilir.

İlgili bölümde ifade edildiği üzere muhasebe sistemleri, nakit esa-

sından başlayarak tahakkuk esasına kadar uzanan bir süreç üzerinde yer alırlar. Söz konusu süreç üzerinde gerek iki temel esasın karışımı olan gerekse farklı esasları içeren noktalar vardır

Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri



1990 yılında yapılan en son düzenlemeden sonra Türk Devlet Muhasebe Sistemi, bazı tahakkuk unsurlarını ve mahsup dönemi uygulamasını içermesi sebebiyle, söz konusu süreçte değiştirilmiş nakit esası ile değiştirilmiş tahakkuk esasları arasında bir yerde yer almaktadır.

2. 2004 Sonrası Dönem (Tahakkuk Esasına Dayanan Muhasebe Sistemi)

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

Genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idarelerde 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmaya çalışılmıştır Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır Bu amaçla 19.11.2003 tarihinde Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve 20/02/2004 tarihli ve 25379 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olan, “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir¹².

C- Döner Sermayelerde Muhasebe Uygulamaları

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun 49 uncu maddesine istinaden kurulan döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği Maliye Bakanlığınca hazırlanarak 1999 yılında uygulamaya koyulmuştur Böylelikle döner sermayelerde muhasebe ve raporlama konusunda bir uygulama birliği sağlamıştır. Bu yönetmelik ticari muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanmıştır¹³

12 Erkan Karaarslan, “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları,” Mali Kılavuz Dergisi, sayı.26 (Ekim 2004): s.55.

13 Mustafa Deniz, Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2002, s.216.

D- Fonlarda Muhasebe Uygulamaları

Genel devlet kapsamında muhasebe ve raporlama alanında en çok farklılık görülen kuruluşlar fonlardır Her Fon kendi muhasebe sistemini kendisi kurmaya çalışmış ve bu nedenle fon sayısı kadar farklı fon muhasebe uygulaması ortaya çıkmıştır Fonlarda ortak ve genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkeleri oluşturulması konusunda hiçbir idare sorumluluk üstlenmemiştir. Bunun sonucu olarak, kendi imkanları ile beceremeyenler kısmen iyi bir muhasebe ve raporlama sistemi oluşturabilmişler, beceremeyenler ise, ki sayıları daha fazladır, muhasebe ve raporlama konusunda çok zayıf kalmışlardır.

E- Belediyelerde Muhasebe Uygulaması

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

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

Program bütçe esasına göre belediyelerin gider ve gelir bütçesinin hazırlanması, bütçe kesin hesabının çıkarılması, muhasebe işlemleri

Yönetmeliğin kapsamını oluşturmaktadır Yönetmelik esas itibariyle 1050 sayılı Kanun ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliği çerçevesinde düzenlenmiştir. Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinden tek farkı, kısmen de olsa mal varlığına (taşınır ve taşınmaz) ilişkin hesaplara yer verilmesi olmuştur. Bu yönüyle Devlet Muhasebesinden bir adım önde olup, kullanılan hesap sistemi ve içeriği aynı olması hasebiyle de Genel ve Katma Bütçe hesaplarıyla konsolidasyona müsaittir.¹⁴

F- İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması

Kuruluş Kanunu ve hesap sistemine ilişkin düzenlemeleri Osmanlı İmparatorluğuna uzanan il özel idarelerinin muhasebesi 1995 yılında yapılan düzenlemeye kadar kamu kurumlarının muhasebe uygulamaları içinde en ilkel olanıydı. Kayıt yöntemi itibariyle de tek taraflı kayıt yöntemini kullanmaktaydı. İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp 1.10.1995 tarih ve mükerrer 22421 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1996 yılında uygulamaya giren İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği, Devlet Muhasebesi ve Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır Taşınır ve taşınmaz malların muhasebesini de öngören Yönetmelik, bir noktada Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin kopyasıdır Kullanılan hesap sistemi ve içeriğinin aynı olması hasebiyle il özel idarelerinin hesapları belediye, Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar hesaplarıyla konsolide edilebilir niteliktedir¹⁵.

14 Erkan Karaarslan, "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler," Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt: 8 sayı:3 (Mart 2003): s38.

15 Mustafa Dişli ve Eyüp Kızılkaya, Çözümlü Devlet Muhasebesi ,: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2000, s.12.

G- Köylerde Muhasebe Uygulaması

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

H- Sosyal Güvenlik Kuruluşlarında Muhasebe Uygulamaları

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

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

İ- Diğer İdarelerde Muhasebe Uygulamalar

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

III- DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ

Türkiye’de Devlet Muhasebesi alanındaki en önemli sorun uygulamadaki dağınıklığıdır Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktur. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi budur. Ayrıca Devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamıştır. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Buna katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de ilke olarak; “hakim olmadığımız bir şeyi yönetemezsiniz”¹⁶.

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 esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esastan 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.

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

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.

Devlet Muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- 1- Devlet Muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
- 2- Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır
- 3- Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınmamakta ve raporlanmamaktadır
- 4- Hesaplar yeterli detayda değildir.
- 5- Hesaplar sınıflandırılmamıştır
- 6- Devlet Muhasebesinde süreklilik yoktur.
- 7- Devlet Muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak sağlıklı veriler sağlamamaktadır
- 8- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
- 9- Devlet Muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.

10- Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” elde edilememektedir.

11- Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.

12- Devlet Muhasebesi uluslar arası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır

IV- TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A- Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır

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

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “**yansıtma tekniği**” kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider ka-

bul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır¹⁷

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

B- Tüm Devlet Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır

Nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmaktaydı. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması ile sonuçlanmakta ve Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktaydı.

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

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan yeni

17 Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri,” Mali Kılavuz Dergisi, no.17, (Temmuz 2002), 109.

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

C- Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir mali yıl içinde alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır

2004 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanılan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bu eleştirileri karşılayacak şekilde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsanmakta, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar olması gereken değerlerde raporlanmaktadır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmamaktadır¹⁸

18 Dünya Bankası, Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi (Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001), 8.

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

D- Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması İle Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlamaktadır

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

Muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki yeni hesaptan bahsetmek yararlı olacaktır. Birincisi; “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabıdır.” Bu hesap; Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere Devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılmaktadır. İkincisi ise Ta-

ahhütler Hesabıdır. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan “950 Taahhütler Hesabı” ile; ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen Devlet borçları ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

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

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

Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulacak, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.¹⁹

E- Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanacaktır

Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitirilmesi kamu

19 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, (Ankara: 2001 Ekim), 73.

kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da artırmıştır İç ve dış borçlarımızın alabildiğine büyümesi, son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimize çevrilmesine neden olmuştur.

Kamu oyunun dikkatlerinin Devlet borçlarının rakamları üzerine yoğunlaştığı bugünlerde, Devlet Muhasebesinin ürettiği rapor ve cetvellerden, bu borçların tutarını tam ve doğru bir biçimde görmek mümkün değildir. Hazine saymanlıklarının kesin mizanında Devlet borçlarına ilişkin vade yapılarının görülememesinin yanı sıra gösterilen borç tutarları da sağlıklı değildir Çağdaş Devletlerde görülmesi imkansız olan bu durum muhasebe sisteminin yetersizliğinin yanı sıra idari kararlardan da kaynaklanmaktadır Çoğunlukla, tahakkuk birimi olan Hazine Müsteşarlığındaki borçlanma verilerinin Hazine saymanlıklarına iletilmemesi sonucu sorun ortaya çıkmaktadır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi sistemine geçilmesi ile birlikte bu borçların ve vade yapılarının Devlet hesaplarında görülmesinin sağlanması hedeflenmektedir.

F- Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir

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

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte, gerek ikinci aşamada, taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgiler yardımıyla; gerekse tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı yardımıyla Kesin

Hesap Kanun Tasarısına İlişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde muhasebeden elde edilecektir.

G- Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir

Vergi harcamaları, aslında vergiye tabi olması gerekirken Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisnaları ve benzeri uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirin yeniden dağıtılması anlamına da gelen vergi harcamalarının esasında bir Devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Mevcut sistemde, bunların hesaplanması ancak anketler ve istatistiksel yöntemler kullanılarak yapılabilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk adımlar atılmaktadır. Giderler Hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir. Ancak, esnaf muafı gibi uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamaları ise yine muhasebe bilgileri ile raporlanamayacaktır.

H- Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Uygulanmasına Temel Oluşturulmuştur

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

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli "bütçe kuramları" (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır²⁰. Devri bütçe, telafi edi-

20 COŞKUN, Gülay, Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi, Ankara, Turhan Kitabevi, 2000, s. 22.

ci bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe en çok bilinen bütçe kuramlarıdır. Bu kuramlar, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

1995 yılında başlatılan **Kamu Mali Yönetim Projesi** çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında **GFS (Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri)**²¹ esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem ABS hem de önceki sınıflandırma Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (TEDM) ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esasını dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS); gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçenin sadece sınıflandırma kısmını değiştirmiştir. Bu-

21 Devlet Mali İstatistikleri: Hükümetlerin nakit teminlerinin ve geri ödemelerinin ekonomik incelemeye ve ölçmeye uygun hale getirilmesi için kabul edilmiş uluslararası kayıt sistemi.

nunla birlikte uygulanmakta olduğu son yıllarda PBS'nin diğer unsurlarının unutulurak "sadece sınıflandırmadan ibaret olduğu" düşüncesi ki yanlış bir düşüncedir, PBS ile ABS'nin taban tabana zıt bir bütçeleme yaklaşımı olduğu izlenimi vermiştir.

Oysa, **ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir**. Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Sözkonusu kuramlardan beklenen faydaları da ABS'den beklememek gerekir.²²

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

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

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada **ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin** ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir.

22 Bilal Kocabaş, "Analitik Bütçe Sınıflandırması," Mali Kılavuz Değişisi, no.26 (Ekim 2004): 65.

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

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

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Analitik Bütçe Sınıflandırması birbirinin vazgeçilmez bir parçasıdır Analitik Bütçe Sınıflandırmasının yukarıda belirtilen sınıflandırmasının tamamına tertip denilmektedir. Hesap planında ise 3 basamaklı bir hesap kodu ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur Bütçeye ilişkin hesaplarda hesabın detayı ile Analitik Bütçe Sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması yapılan çalışmalarla üst üste çakıştırılmıştır Böylelikle kullanıcılar hem mükerrer veri kaydından kurtarılmakta hem de tertip ve hesapların detayını öğrenmeleri kolaylaştırılmaktadır

Analitik bütçe sınıflandırması ile hesapların detayını birleştirme işlemi aşağıda özetlenmiştir.

Hesap No	Kurumsal Kodlama				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Ayrıntı Kodu			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4
702	97	04	02	04	01	03	09	00	02	03	02	03	03

V- DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

A- Tanımı ve Önemi

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılık ülke içerisinde dahi ola bilmektedir. Dünyamızın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarfetmektedir. Bu amaç için kurumsallaşmaktadır (IASC'de olduğu gibi). Standartlara olan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir.

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı aşağıdaki başlıklarda ele alabiliriz:

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

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekil-

de ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasabe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.²³

B- Standartların Kapsamı

Devlet Muhasebesi standartları, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacaktır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçe kapsamındaki idareleri ve (III) sayılı cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumları,

Sosyal güvenlik kurumları: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerini,

Mahallî idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunlara bağlı birlik ve idareyi,

İfade etmektedir.

23 Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci," Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 3 Sayı: 1 (Haziran 2002): 50.

C- Devlet Muhasebesi Standartları

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;

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

2. Muhasebe Kayıt Standartları

a) Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Devlet muhasebe sisteminde 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.

b) Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde

kilde hesap dönemi başında "1" den başlamak üzere hesap dönemi-
nin sonuna kadar numaralandırarak kaydederler. Muhasebe kayıtları
ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde
düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir.

c) Kayıt Zamanı

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.

3. İşlemlerin Belgeye Dayanması Zorunluluğu

Bütün muhasebeleştirme işlemleri kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak
zorundadır. Kanıtlayıcı belgeler muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını
gerekli kılan ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur.

Devlet muhasebesi uygulayan idarelerde muhasebeleştirme belgesi olarak
aşağıdaki iki belge kullanılmaktadır

ÖDEME EMRİ BELGESİ

Muhasebe Birimi Kodu														Bütçe Yılı		Adı, Soyadı							
Muhasebe Birimi Adı														Tarih		T.C / Vergi Kimlik No							
Kurum-Sıra No Kodu											Yerleşim		Bütçe Şube Adı										
Kurum Adı														Bütçe Hesap Numarası									
Birim Adı														Bağlı Olduğu Vergi Dairesi									
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Hesap Ayarları Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı					
														Borç		Alacak							
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	YTL	YK+	YTL	YK+						
Toplam																							
Tutarında yazılı Bütçe Gideri tahakkük ettirilmiştir. Odemesi / Mahsupu gerekir.																							
Ödeme Emri Belgesi No	Bütçe Gideri Tahakkük Toplamı		Özel Gider İndirimi Toplamı		Kesinti Toplamı		Odemesi Gereken		Çek / Ödeme Emri No	.../.../20...													
	YTL	YK+	YTL	YK+	YTL	YK+	YTL	YK+															
TETKİK EDEN																							
Menzur	Şaf	Muhasebe Yetkilisi Yrd						AÇIKLAMA VE EKLER															
ÖDEMEYE ESAS BELGENİN																							
Tutar	Tarih	No.su	Tutar																				
			YTL	YK+																			
Yasa / Kontrol Edilmiştir						Uyandır						Odemesi / Mahsup Edilmiştir											
.../.../20...						.../.../20...						.../.../20...											
Mali Kontrol Yetkilisi						Harca Yekilisi						Muhasebe Yetkilisi											
Adı, Soyadı						Adı, Soyadı						Adı, Soyadı											
Yatır																							
İşlem																							

(*) Gerçekleşme görevleri arasından harcama yetkilisine görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Muhasebe Birimi Kodu																		
Muhasebe Birimi Adı		Bütçe Yılı				Adı, Soyadı												
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim	Yevmiyenin	Tarihi	No su	İ b r i m i ç	T.C./ Vergi Kimlik No										
Kurum Adı	Birim Adı	Borç	Alacak	Banka Hesap Numarası														
		YTL	YKr	Bağlı Oluşu Vergi Danesi														
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Hesap Ayrıntı Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	Borç		Alacak		
														YTL	YKr	YTL	YKr	
Toplam																		

MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLERDE						
MUHASEBE BİRİMİNİN				KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN		
Nakit Hareket Cetveli Dönem Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Kodu	Adı	Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	
TAHSİLÂT - ÖDEME - RET VE İADELERDE						
Alındı No.	Çek No / Gönderme Emri No	Düzeltilme Fişi/Düzeltilme ve lade Belgesinin		AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)		
		Tarihi	Numarası			
IADE OLUNAN EMANETLERDE						
Hesaba Alındığı Tarih	Yevmiye Numarası	Kimin Adına Kayıtlı Olduğu				
AVANS VE KREDİLERDE						
Avans ve Kredinin Verildiği Tarih	Yevmiye Numarası	İlgilinin Üzerindeki Avans Tutarı				
		YTL	YKr			
...../...../20..... Düzenleyen * Adı, Soyadı	Vize / Kontrol Edilmiştir/...../20..... Mali Kontrol Yetkilisi Adı, Soyadı	Uygundur/...../20..... Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı	Ödeyiniz / Mahsup Ediniz/...../20..... Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı	Tahsil Edilmiştir/ Odenmiştir/...../20..... Veznedar Adı, Soyadı		
Yalnız : aldım.						

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

4. 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.

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedilir. Ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden raporlama yapılması halinde yabancı paranın cinsi ve yabancı para cinsinden raporlama yapılmasının nedenlerinin dipnotlarda belirtilmesi gerekir. Yabancı para cinsinden yapılan bir işlem ve faaliyet, işlem ve faaliyetin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kaydedilir.

Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde T.C. Merkez Bankasıncı belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarında gösterilir.

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 oluştukları 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.

5. Varlıkların Sınıflandırılması

a) 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.

b) Mali Olmayan Varlıklar

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 bulundurulan 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.

6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimlerinin Kaydedilmesi

Kira veya sermaye geliri veya bunların her ikisini elde etmek amacıyla edinilen ve kısa dönemde satış veya diğer işlemlere konu edil-

mesi düşünülmeven yatırım amaçlı varlıklar maliyet bedeliyle kaydedilir.

7. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Öngörülen Standartlar

a) Tanımı ve Önemi

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.

Maddi duran varlıkların bütünleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri biliniyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır.

Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle muhasebeleştirilir.

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

Maddi olmayan duran varlık ise, 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

b) Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar

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.

c) İç İmkânlarla Üretilen Maddi Duran Varlıklar

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerinin bizzat kendi imkânlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderler, işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilir.

d) Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması

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 Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne 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 tükeldikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

e) Amortisman tabi varlıkların kullanım sürelerinin değişmesi

Amortisman tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesapla-

ma süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.

f) Yeniden Değerleme Uygulaması

Devlet muhasebesi uygulayan birimlerin, bilançolarına dahil amortismanına tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı % 25'i geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulur.

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

b) 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.

c) Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Muhasebat Genel Müdürlüğüne belirlenir.

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

e) Değerleme, mali yıl sonu itibarıyla yapılır

f) 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.

8. Emanet Hesapları

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.

9. 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.

10. 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.

11. Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri

Devlet muhasebesi uygulayan 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 tarihinde 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 edil-

mesi veya elden çıkarılması için yapılan her türlü ücret, komisyon, servis ücreti, vergi ve benzeri giderler, borç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider ve bütçe gideri olarak kaydedilir.

12. Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri

Devlet muhasebesi uygulanan 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.

13. 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

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerince, mal ve hizmet üreten işletmelere üretim, satış, ithalat, ihracat veya üretim aşamalarında yapılan sübvansiyonlar ile bir kamu idaresinden doğrudan hane halkına veya kar amacı olmayan kuruluşlara, diğer kamu idarelerine, başka devletlere veya uluslararası kuruluşlara yapılan cari transfer veya sermaye transferleri, bu transferlerden yararlanan kişi veya kuruluşları gösterecek şekilde faaliyet hesapları içinde bu amaçla açılacak hesaplara kaydedilir ve raporlanır

14. Sosyal Yardımlar

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idareleri tarafından nüfusun tamamını veya belli bir kesimini sosyal risklerden korumak amacıyla yapılan sağlık hizmetleri ödemesi, işsizlik ödeneği, hastalık ve mahlülük 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.

15. Gayrisafilik İlkesi

Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedilir.

16. Taahhütler İle Garantilerin Kaydı Ve Değerlemesi

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerinin taahhütleri ile adlarına verdikleri garantiler nazım hesaplarda izlenir ve bunlara ilişkin kayıt sistemi oluşturulur. Verilen garantiler, raporlama dönemlerinde değerlemeye tabi tutulur ve bilanço dipnotlarında gösterilir.

17. 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.

18. Diğer İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilecek Paylar

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek payların, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanması zorunludur.

19. Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap

Devlet muhasebesi uygulanan birimlerin bütçe ödeneklerine ilişkin her türlü muhasebe işlemi, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe sisteminde nazım hesaplar ana hesap grubu içindeki hesaplarda izlenir.

Bu birimlerin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe kayıtlarından çıkarılır.

20. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Muhasebe politikaları, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak bu politikalar, yeni düzenlemelerin gerektirmesi veya işlemlerin ve olayların daha sağlıklı sunulmasını sağlamak amacıyla değiştirilebilir.

Devlet muhasebesinin uygulanmasına ilişkin ilkeler, esaslar, kurallar ve raporlamaya ilişkin yeni uygulamaya konulacak politikalar önceden uygulayıcılara ve kullanıcılara duyurulur ve değişikliklerin mevcut muhasebe politikaları ve raporlarını nasıl etkileyeceği açıklanır.

21. Temel Yanlışlıklar

Temel yanlışlık, içinde bulunulan faaliyet döneminde fark edilen ve faaliyet sonuçları üzerindeki önemli etkisi dolayısıyla geçmiş dönemlerde yayımlanmış olan mali tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklardır. nceki dönemlerle ilgili süregelen herhangi bir temel yanlışlık, faaliyet sonuçlarının yeni dönem açılış kayıtlarında düzeltilir. Karşılaştırmalı bilgiler, eğer yanlışlık açıklamaya değecek kadar önemli görülürse düzeltilir ve aşağıdaki hususlar ayrıca açıklanır:

- a) Temel yanlışlıkların niteliği,
- b) İçinde bulunulan faaliyet dönemi ve geçmiş faaliyet dönemleri için yapılan düzeltmeler,
- c) Karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan önceki faaliyet dönemlerine ilişkin dzeltilmış tutarlar,
- d) Düzeltmenin karşılaştırmalı bilgiyi içerecek şekilde yapıldığına ilişkin hususlar.

D- Uluslararası Devlet Muhasebesi Standartlarının Uyarlanması

Geliştirilen uluslararası Devlet muhasebesi standartlarının ilk defa uygulanacak olması veya mevcut bir standardın değiştirilerek uygulanacak olması durumunda; gerekli hazırlıkların yapılabilmesi için, uygulamaya ne zaman başlanılacağı önceden Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunca duyurulur ve gerekli görülmesi halinde bir geçiş dönemi belirlenir.

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

A- Devlet Muhasebesinde Raporlama

2003 yılı sonuna kadar uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmektedir. Hesap planı raporlamaya uygun değildir ve Bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenmemektedir.

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

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel idare sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporları; Bilanço, Faaliyet tablosu, Nakit akım tablosu, Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, Giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılma tabloları, Mali varlıklar ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu, Finansman tablosu, İç borç değişim tablosu, Dış borç değişim tablosu, Borçların kurumsal dağılımı tablosu, Kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik ayırma göre bütçe uygulama sonuçları tabloları, olarak sıralayabiliriz. Bu tablolarla birlikte, Devlet Muhasebesi sisteminden üretilen mer-

kezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmaktadır

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

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

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

B- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle de

kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumunda ki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının ana yasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, açıkladığımız anlamdaki hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; ve yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir.

Devlet Muhasebesi, kaynak kullanımını gerektiren işlemleri kaydetmeli ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel teşkil etmelidir. Bu nedenle muhasebe, bir çok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer enstrümanı konumundadır. Mevcut muhasebe sistemi yukarıda anılan çeşitli nedenlerle bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır.

C- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Şeffaflığa Katkıları

Mali şeffaflık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Şeffaflık, Devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.²⁴

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni Devlet Muhasebesi Sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz;²⁵

-Genel yönetim sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.

24 Erkan Karaarslan, "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık," Mali Kılavuz Dergisi, no.15, (Ocak 2002), 17.

25 IMF Prensipler Duyurusu, Mali Saydamlık ile ilgili İyi Uygulamalar Tüzüğü (<http://www.tesev.org.tr>)

-Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmaktadır.

-Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınacak ve raporlanmaya başlanacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımını tamamen muhasebe tarafından izlenecektir.

-Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecektir.

-Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütler de bulunmaktadır.

-Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır. Bunun yanı sıra Devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir.

-Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında bilgi edinilmeye karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapılmaya başlanacaktır.

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yü-

kümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur.

Hesap verme düzenlemelerindeki şeffaflığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin şeffaflığı sorunu da gündemdedir. Özellikle ortaklık biçiminde yürütülen kamu hizmetlerine ilişkin performans bilgilerinin kamuya açık olmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir.

D- Devlet Muhasebesi İle Orta Vadeli Harcama Programı Arasındaki İlişki

Makro disiplinin sağlanmasını, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılmasını ve kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek amacıyla Orta Vadeli Harcama Sistemi (Medium Term Expenditure Framework - MTEF) diye adlandırılan ve çok yıllık (üç yıl) bütçe projeksiyonlarına dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirmiştir.

Çok yıllık bütçeleme yapmayı esas alan bu sistem, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirmesine imkan veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir.

Orta Vadeli Harcama Sistemi kurmaya yönelik bir yaklaşım böyle bir sistemi öncelikle kendisine uyarlamaya çalışan ülkenin şartlarına bağlı olmaktadır. Mali politikalar ne kadar dengeden uzaksa, elde edilebilir kaynaklar ile politika, program ve proje ihtiyaçları da o kadar dengeden uzak olacaktır. Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme ne kadar az bütünsellik gösteriyorsa, bütçenin oluşturulması ağırlıklı olarak daha çok kaynak bulma yani fonlama üzerinde

yoğunlaşacaktır. Ücret ve maaş ödemeleri, faiz ödemeleri gibi sınıflandırılan harcama kalemlerinin bütçe içinde sürdürülemez hale gelmesi, güvenilir bir Orta Vadeli Harcama Sistemi'nin uygulamaya geçirilmesi sürecini daha da uzatacaktır.

Orta vadeli harcama programı ve çok yıllık bütçe yapılması açısından Devlet muhasebesinin iki farklı fonksiyonu bulunmaktadır. Birinci fonksiyonu harcama programının ve bütçenin yapılmasına katkı sağlamaktır. Bu hem geçmiş yıl sonuçlarının raporlanması ile hem de gider taahhütleri hesabı borç ve emanetler hesabı gibi hesapların raporlanması ile sağlanmaktadır.

Muhasebe sisteminde taahhütleri hesabı yer almaktadır. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan "Taahhütler Hesabı" ile; ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen Devlet borçları ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçe-deki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin ve orta vadeli harcama sisteminin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

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

Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulmuştur. Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülükler-

le karşılaşılabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.

İkinci fonksiyon ise uygulama sonuçları ile ortaya çıkmaktadır. Uygulama sonuçları ile harcama programları ve bütçe öngörülere arasında ilişki kurulmaktadır. Böylece harcama programlarının ve bütçelerin gerçekçiliği ve yeni harcama programlarının revize edilmesi mümkün olmaktadır.

Tüm bunlar için sağlıklı işleyen ve yeterli argümana sahip (taahhüt ve tahakkuk hesapları, ödenek hesapları, yeterli detayda bilgi vs) bir muhasebe sisteminin kurulmuş olması gerekir.

VII- KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU VE DEVLET MUHASEBESİ

A- Tanımı ve Önemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda, uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. Bunun yanında hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemi, faaliyet raporları gibi, Kanunda eksik ifade edilmiş veya ifade edilmiş, ancak uygulamada yürütüle-meyecek ya da düzenlemeler de içermektedir.²⁶

Kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesi çalışmaları çerçeve-

²⁶ Söyleşi: Ali Bilge, Ferhat Emil, Baki Kerimoğlu, Bilin Neyaptı, "Kamu Mali Yönetim Reformu, Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik," İktisat İşletme ve Finans Dergisi, sayı: 218 (Mayıs 2004), 10

sinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramların daha iyi işleyebilmesi için ihtiyaç duyulan alt-yapının ancak sağlam ve gelişmiş tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğinin anlaşılması, dikkatlerin devlet muhasebesi üzerinde toplamış ve bu konuda uluslar arası çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

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

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

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun İkincil mevzuatı, ağırlıklı olarak Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüklerince yapılması gerekmektedir. Yapılması gereken düzenlemelerin önemli unsurlarından birisi de kamuda muhasebe birliğini ve hesap konsolidasyonunu mümkün kılacak bir kamu muhasebe sistemi oluşturmaya yönelik düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler; Kanunun öngördüğü yasal çerçeve, 19.11.2003 tarihli Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, bugüne

kadarki birikimler ve kamunun tümünde uygulanabilirlik gibi temel hususlar dikkate alınarak Muhasebat Genel Müdürlüğünce gerçekleştirilmektedir.

B- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Mali Kontrol Kanununun Öngördüğü Devlet Muhasebesi Sistemi

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Devlet Muhasebesine ve Devlet Mali İstatistiklerinin Oluşturulmasına Yaklaşımı Kanununun 49 uncu maddesinde açık olarak ortaya konulmuştur. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetilecektir. Bu ifade ile devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu günümüze kadar, özel sektörde de olduğu gibi, muhasebeye olan eksik veya olumsuz bakış açısının pozitif yani olması gerektiği yönde değiştiği anlamına da gelmektedir.

Kanunun 49'uncu maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirleneceği ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır. Fıkra da geçen Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönet

melikle düzenleneceği hüküm altına alınmaktadır Kanun ile getirilen bu düzenleme dünyadaki gelişmelere paralellik arz etmektedir. Ancak kurulun kabul ettiği bir devlet muhasebe standardının Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanmasına gerek yoktur Kurul kabul ettiği devlet muhasebe standardını ya kendisi doğrudan yayımlama yetkisine sahip olmalı ya da Maliye Bakanlığına yayımlamak üzere vermelidir.

Kanunun 50'inci maddesinde mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedileceği hüküm altına alınmaktadır "Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır" şeklindeki hükmün birinci cümlesi devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanacağını hüküm altına almaktadır

50'inci madde ayrıca, belge düzeninde de bir disiplinin için standart sağlanmasına işaret etmektedir. Maddedeki hükme göre kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde malî işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin, şekil ve türleri Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmaktadır Ayrıca kullanılacak belgelerle ilgili yönetmelikler hakkında mahallî idareler için İçişleri Bakanlığı, sosyal güvenlik kurumları için bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklara, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle belge düzenine ilişkin yönetmelikleri hazırlama ve uygulama konularında görevler verilmektedir. Buradaki Maliye Bakanlığının uygun görüş alınmasının temel nedeni genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak belge düzeninin oluşturulmasını sağlamaktır

51'nci madde devlet muhasebesinde dönemselliğe işaret etmektedir. Muhasebe döneminin mali yıl olduğu, Kanunun tanımlar maddesinden de mali yılın takvim yılı olduğu anlaşılmaktadır Devlet muhasebesi mali yıl itibariyle tutulacak ve raporlanacaktır

51'nci maddedeki bir başka önemli hüküm de bütçe sisteminde nakit esasının uygulanmasına devam edileceğidir Maddedeki "Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir" ifadesi tamamen nakit esasına dayalı bir bütçe uygulamasına işaret etmektedir. Bu tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması ile çelişkili gibi görülebilir, ancak öyle değildir. Devlet muhasebe sisteminin tahakkuk esasında muhasebe kayıtlarını ve nakit esasında bütçe uygulama sonuçlarını verecek şekilde oluşturulması gerekmektedir. Böyle bir uygulama halihazırda genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanmakta olan Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile yapılmaktadır

C- Devlet Mali İstatistiklerinin Oluşturulması

Kanunun 52 ve 53'üncü maddeleri devlet mali istatistiklerinin hazırlanmasına ilişkin esasları, 54'üncü maddesi de hazırlanan devlet mali istatistiklerinin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından dış denetim organı olan Sayıştay'ın denetimine tabi olduğunu düzenlemektedir. Yani Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce hazırlanan devlet mali istatistikleri bir dış denetim organınca uluslararası standartlara uygunluk açısından TBMM adına denetlenecektir. Böylece hazırlanan istatistiksel raporların doğruluğu ve güvenilirliği dış denetim organınca teyit edilecektir. Eğer eksiklikler varsa bunlar rapor edilecek ve eksikliklerin giderilmesi konusunda Maliye Bakanı gerekli tedbirleri alacaktır.

Kanunun 52'inci maddesi Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce hazırlanacak malî istatistiklerin, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsayacağını; devlet malî istatistiklerin hazırlanmasında, uluslararası standartlara uygunluk, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkelere ile yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması sağlanacaktır

Kanunun 53'üncü maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce derlenecektir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlayacaklar ve belirlenen süreler içinde Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne göndereceklerdir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanacak; sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce birleştirilerek, genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinin malî istatistikleri elde edilecek ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanacaktır Burada belirlenen devlet mali istatistiklerinin yayımlanma süreleri uluslararası standartlara uygundur.

D- Muhasebe Hizmetleri Ve Devlet Muhasebecisi

Dünyada muhasebe hizmetlerinin nasıl ve hangi birim tarafından yürütüleceği konusu ve bunun ilgili kamu idaresinde saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının çalışmasına etkileri yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanılmıştır Muhasebe sistemlerinin yönetsel organizasyonunda iki model vardır; bunlardan birincisi devlet mu-

hasebesinin merkezi bir birim tarafından tutulduğu, dikey (vertical) model olarak tanımlanan, merkezleştirilmiş muhasebe sistemidir. Bu modelde merkezi bir kamu idaresi bütün kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarını tutar ve raporlar Diğer model ise harcamacı kuruluşların ayrı olarak kendi muhasebe sistemlerini kurdukları ve kendi mali raporlarını kendilerinin hazırladığı konsolidasyon modelidir Bu iki sistemin de artı ve eksileri vardır Konsolidasyon modeli son zamanlarda daha tercih edilen bir model olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak konsolidasyon modelinin uygulanması, harcama sürecinin bilgisayar altyapısına kavuşturulması gibi, ilave yatırım ve zorluklar içermektedir.²⁷

Kanunda genel bütçeye dahil daireler için merkezleştirilmiş muhasebe modeli (vertical model); diğer kamu idareleri için ise konsolidasyon modeli benimsenmiştir. Genel bütçeye dahil daireler için merkezleştirilmiş muhasebe modelinin benimsenmesinde genel bütçeye dahil dairelerde uygulanan tek hazine hesabı sistemi uygulaması, say2000i Projesi kapsamında oluşturulan otomasyon sistemi ve taşrada saymanlık hizmetlerinin bu idareler için tek bir elden yürütülmesinin kolaylıkları önemli rol oynamıştır

Kanununun 61'inci maddesinde saymanlık hizmetlerinin nasıl yürütüleceği ve saymanlarca yapılacak kontrollerin kapsamı düzenlenmektedir. Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmeti olarak tanımlanmaktadır

27 Richard Allen, Daniel Tommasi, Managing Public Expenditure; A Reference Book for Transition Countries, OECD-SIGMA, 2001

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olacak ve 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülecektir. Yani hazine işlemleri Hazine Müsteşarlığına bağlı saymanlıklarca, genel bütçe içindeki diğer kamu idarelerinin saymanlık hizmetleri ise Maliye Bakanlığınca yürütülecektir.

Bu Kanun ile saymanların yaptıkları uygunluk denetimi Mali Kontrol Yetkilisine verilmektedir. Yani muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında, ödeme emri ve eki belgeler üzerinde yapacakları;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmek dışında Sayıştay'ca tespit edilecek herhangi bir mali sorumlulukları olmayacaktır.

Sayıştay'a karşı mali sorumluluk harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerine ait olacaktırlar. Bu durumda muhasebe yetkililerinin yapacağı en önemli kontroller, Sayıştay'a karşı mali sorumluluk açısından, belgelerin tamam olması ve maddi hata bulunmamasıdır. Belgelerin içeriği ve yazılan bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek artık muhasebe yetkililerinin görevi olmayacaktır. Maddi hata incelemesi ise sadece tahakkuk müzekkere si ve verile emri ya da muhasebeleştirme belgesi ile sınırlıdır Mu-

hasebe belgesi eki kanıtlayıcı belgelerin içeriği muhasebe yetkilisini ilgilendirmediğinden, bunlar üzerindeki Şekil ve maddi hatalar da muhasebe yetkilisini ilgilendirmeyecektir. Belgenin var olması muhasebe yetkilisi aşıından yeterli olacaktır Yani kanıtlayıcı belgelerin sıhhatini kontrol etme görevi mali kontrol yetkilisinin olacaktır.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiŐ belgeler dışında belge arayamayacaklardır. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamayacaklar, malı kontrol yetkilisine de bildirilmek Őartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geĀ bir iş günü iĀinde gerekĀleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak göndereceklerdir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerĀekleŐtirilecektir.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile 61'inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumlu olacaklardır. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olacaktır Yani tahakkuk müzekkeresi ve verile emri üzerinde maddi hata olup olmadığı ve tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre eklenmesi gereken belgelerin tamam olup olmadığı hususlarında saymanların sorumluluğu devam edecektir.

Kanunda, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe mutemedi olarak tanımlanmıŐtır Muhasebe mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olacaklar ve muhasebe mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri,

denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir.

Kanunun 62'inci maddesinde muhasebe yetkilisi olarak atanabilecekler için belirli kriterler getirilerek, bu görev belli teminatlara bağlanmak istenilmektedir. Buna göre Muhasebe Yetkilisi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak.
- c) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler tarafından atanacaklardır. Bundan böyle devlet muhasebeciği belgelendirilmek suretiyle profesyonel bir meslek olarak kabul edilecektir.

E- Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü

Mevcut görevleri yanında 5018 sayılı Kanun Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne iki yeni temel fonksiyon yüklemektedir: 1- Devlet muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ve 2- Devlet mali istatistiklerinin hazırlanması. Bu iki temel fonksiyon oldukça fazla bir iş yükü ve devlet mali istatistiklerinin yurt içi ve başta Avrupa Birliği olmak üzere uluslar arası alanda kullanıcılarına karşı ciddi

di bir sorumluluk anlamına gelmektedir. Devlet muhasebe standartlarının kalitesi aynı zamanda bu veri tabanından üretilen devlet mali istatistiklerinin de kalitesi anlamına gelmektedir. Zayıf ve belli bir kalite seviyesini yakalayamayan mali istatistikler ne Avrupa Birliği ve ne de diğer uluslar arası kuruluşlar tarafından kabul görmez²⁸.

Kanununun 49, 50 ve 51'inci maddeleri ile genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını oluşturma görevi Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne verilmektedir. Sekreteryaya hizmetlerini Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yürüteceği Devlet Muhasebe Standartları Kurulu hazırlanan muhasebe ve raporlama standartlarını onaylayacak ve bu standartlar Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanacaktır.

Devlet muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulmasında ve uygulanmasında Muhasebat Genel Müdürlüğü ayrıca kapsama dahil yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları ile merkezi yönetim kapsamındaki genel bütçeye dahil daireler dışındaki özel bütçeli kamu idareleri arasında koordinasyon görevi üstlenecektir.

Muhasebe sisteminin temel esasları ve sistemin işleyişi ile ilgili yukarıdaki hükümlere göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde yukarıda yer verilen hükümlerin gereklerine uygun bir muhasebe sistemi kurulması ve uygulanması gerekmekte olup, muhasebe sistemi²⁹;

28 Baki Kerimoğlu, "Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü," Mali Kılavuz Dergisi, no.25, (Temmuz 2004), 36.

29 Eyüp Kızılkaya, "Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları," Mali Kılavuz Dergisi, no.25, (Temmuz 2004), 120.

- 1-KİT'ler hariç tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsamaması,
- 2-Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,
- 3-Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerine ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,
- 4-Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilebilmesi için yeterli detayda olması,
- 5-Mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,
- 6-Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi,
- 7-Muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türleri; uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirlenmesi ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulması,
- 8-Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilecek mali istatistiklerin, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması,

9-Mali raporlara dayanılarak üretilen mali istatistiklerin belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığınca yayımlanması,

gerekmektedir.

SONUÇ

Devlet muhasebesi; genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür. Devlet muhasebesinin amacı; mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yıl sonundaki gerçekleştirmeleri ile Genel Devletin ve yönetsel birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibariyle yönetsel birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmektir.

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 ilerde 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.

Devlet Muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- 1- Devlet Muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
- 2- Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır
- 3- Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır
- 4- Hesaplar yeterli detayda değildir.
- 5- Hesaplar sınıflandırılmamıştır
- 6- Devlet Muhasebesinde süreklilik yoktur.
- 7- Devlet Muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak sağlıklı veriler sağlamamaktadır
- 8- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
- 9- Devlet Muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.
- 10- Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” elde edilememektedir.
- 11- Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.
- 12- Devlet Muhasebesi uluslar arası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır

Ülkemizde, 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulması amacıyla genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan bir “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde yayımlanmıştır. Ardından, Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır. 20.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olan, “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere **yönetmelik kararlar vermekte kullanılan** diğer ara mali verileri üretmeye muktedir, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir. Hesaplar muhasebe mantığı çerçevesinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmıştır. Yeni muhasebe sistemi 9000 satırı bulan bir hesap planı üzerinde uygulanacak ve son derece detaylı bilgiler üretecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistikle-

rinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda, uluslar arası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. Bunun yanında hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemi, faaliyet raporları gibi, Kanunda eksik ifade edilmiş veya ifade edilmiş, ancak uygulamada yürütülemeyecek ya da düzenlemeler de içermektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Devlet Muhasebesine ve Devlet Mali İstatistiklerinin Oluşturulmasına Yaklaşımı Kanununun 49 uncu maddesinde yeni kamu mali yönetim sisteminde devlet muhasebesine yaklaşım açık olarak ortaya konulmuştur. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetilecektir. Bu ifade ile devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır

KAYNAKÇA

- 1- AKARÇAY, Vural. *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulama - sı, Sermet Matbaası, İstanbul-1980.*
- 2- AKÇA, Yusuf. *Bütçe ve Devlet Muhasebesi, 2.Baskı: Emek Mat - baası, İstanbul-1998.*
- 3- ALTINOK, Teyfik. “Devlet Muhasebesi Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi,” *Maliye Dergisi, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos 1973.*
- 4- ÇAKICI, Cemal. “Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar”, *Öneri Dergisi, Sayı: 17, Ocak 2002.*
- 5- *Devlet Planlama Teşkilatı. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, DPT Yayınları-863-KD: 96, İstanbul-1970.*
- 6- DİŞLİ, Mustafa. ve Eyüp Kızılkaya. *Çözümlü Devlet Muhasebe - si. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000.*
- 7- *Dünya Bankası. Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değer - lendirilmesi. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001.*
- 8- *European System of Accounts- ESA95, EUROSTAT*
- 9- FALAY, Nihat. *Program Bütçe Ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3480, İstanbul-1987.*
- 9- *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting, IFAC Public Sector Committee, 2003,*

- 10- *Government Finance Statistics Manual 2001, IMF*
- 11- GÜNGÖR, A.Azmi. *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1981/231, Ankara-1981.*
- 12- http://www.muhasabat.gov.tr/devmuh/Det_Hes_Pla.xls
- 13- <http://www.mukder.org.tr/17ek.htm>
- 14- KARAARSLAN, Erkan. "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi." *Maliye Dergisi, no.140 (Ağustos 2002)*
- 15- KARAARSLAN, Erkan, "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler," *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt.8 Sayı:3 (Mart 2003)*
- 16- KARAARSLAN, Erkan. "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin İşlemler," *Mali Kılavuz Dergisi, no.23 (Ocak 2004)*
- 17- KARAARSLAN, Erkan. "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık." *Mali Kılavuz Dergisi, no.15 (Ocak 2002)*
- 18- KARAARSLAN, Erkan. "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması," *Mali Kılavuz Dergisi, no.22, (Ekim 2003)*
- 19- KARAARSLAN, Erkan. "Türkiye'de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları," *Mali Kılavuz Dergisi, sayı.26 (Ekim 2004)*
- 20- KERİMOĞLU, Baki. "Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı." *Mali Kılavuz Dergisi, no.1 (Nisan 1998)*
- 21- KERİMOĞLU, Baki. "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışma -

ları”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl: 15, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002.

22- KERİMOĞLU, Baki. “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü,” *Mali Kılavuz Dergisi*, no.25, (Temmuz 2004)

23- KURT, Halil, “Türk ve FRANSIZ Kamu Mali Yönetim sistemle - ri İçinde Yer Alan Saymanlıkların Çeşitli Açılardan Değerlendiril - mesi”, *Maliye Dergisi* Sayı: 122, Mayıs-Ağustos 1996.

24- Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlı - ğı. *Uluslar arası Mali Standartlar*. Ankara: Ankara Üniversitesi Ba - sımevi, 2002.

25- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi*, (Ankara: 2001 Ekim), 73.

26- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. *From Cash to Accural Basis*. Ankara: Başbakanlık Yayınevi, 2002.

27- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim El Kitabı*. Ankara: Türk Tarih Ku - rumu Yayınevi, 2002.

28- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları* Mayıs 2002.

29- Richard Allen, Daniel Tommasi, *Managing Public Expenditure; A Reference Book for Transition Countries*, OECD-SIGMA, 2001

30- Sayıştay Başkanlığı. *2000 Yılı Hazine İşlemleri Raporu*. Anka - ra: Sayıştay Başkanlığı, 2001

31- SÜRMEYEN, Yusuf, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari

Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 92, Mayıs 1996.

32- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara: 2000), s. 28

33- Tosun, Hikmet. *Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001.

34- Üstündağ, Saim. "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci," *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Cilt: 3 Sayı: 1 (Haziran 2002).

35- YANIK, S. Sebahat, "Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslar arası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi," *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002.

