

KAMU MUHASEBESİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Erkan KARAARSLAN

Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörü
SGK Primsiz Ödemeler Genel Müdürlüğü
Kurumsal Gelişim Daire Başkanı

TÜRMOB YAYINLARI- 370

Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2009 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi
Dr. Masum TÜRKER

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.
Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA
Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

Baskı Tarihi

01 Aralık 2009

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

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

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2009-7 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörü - SGK Primsiz Ödemeler Genel Müdürlüğü Kurumsal Gelişim Daire Başkanı Erkan Karaarslan tarafından hazırlanan **“Kamu Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri”** isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. BÖLÜM DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

A- DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE ÖNEMİ	1
B- DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ	4
C- DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER	7

2. BÖLÜM DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

A- TANIMI VE ÖNEMİ	12
B- STANDARTLARIN KAPSAMI	13
C- DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI	14
D- ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARININ UYARLANMASI	27

3. BÖLÜM DÖNEM SONU ÖNCESİ İŞLEMLER

A- GİRİŞ	28
B- 15 ARALIKTA ÖDENEN MEMUR MAAŞLARININ YARISININ BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABINA KAYDEDİLMESİ	30
C- YAPILAN HATALARIN DÜZELTİLMESİ	31

D-	DÖNEM SONU İŞLEMLERİ ÖNCESİNDE YAPILMASI ZORUNLU OLAN GÜN SONU, HAFTA SONU VE AY SONU İŞLEMLERİNİN YAPILMASI	35
E-	ENVANTER İŞLEMLERİNİN TAMAMLANMASI	43

4. BÖLÜM

MAHSUP DÖNEMİ VE AVANSLARIN MAHSUP DÖNEMİNE KALMASI

A-	GİRİŞ	48
B-	ÖN ÖDEME HESAPLARINDAN MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI ARACILIĞIYLA MAHSUP DÖNEMİNE KALABİLECEK OLANLAR	49
C-	AVANSLARIN VE İLGİLİ ÖDENEKLERİN MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILMASI VE MAHSUBUNUN YAPILMASI İŞLEMLERİ	60

5. BÖLÜM

BÜTÇE VE ÖDENEK İŞLEMLERİ DIŞINDAKİ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

A-	BİLANÇO HESAPLARINA İLİŞKİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	65
B-	ZAMANAŞIMI VE HESAPLARIN YILLAR İTİBARIYLA İZLENMESİ VB. YÖNLERDEN YARDIMCI HESAPLAR ARASINDAKİ GÜNCELLENME KAYITLARI	77

C- BEŞİNCİ YIL SONUNDA NET DEĞERE AKTARMA KAYITLARI	85
D- FAALİYET HESAPLARININ KAPATILMASI VE FAALİYET SONUCUNUN BİLÂNÇOYLA İLİŞKİLENDİRİLMESİ KAYDI	85
E- KAPANIŞ KAYDI	89

6. BÖLÜM

DÖNEM SONU VE ENVANTER KAYITLARI AÇISINDAN ÖDENEK HESAPLARI

A- GENEL AÇIKLAMALAR	91
B- DÖNEM SONU ÖNCESİNDE YAPILACAK ÖDENEK HESAPLARINA İLİŞKİN İŞLEMLER	94
C- DÖNEM SONUNDA ÖDENEK HESAPLARININ KAPATILMASI	96
D- BELEDİYELER İÇİN ÖDENEK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK MONOGRAFİ	100
E- İL ÖZEL İDARELERİ İÇİN ÖDENEK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK MONOGRAFİ	108

7. BÖLÜM

DÖNEM BAŞI İŞLEMLERİ

A- AÇILIŞ KAYDI	121
B- HESAPLARININ GEÇMİŞ YIL FAALİYET SONUÇLARI HESAPLARINA AKTARILMASI KAYDI	125

C-	FAALİYET SONUÇLARI HESAPLARININ GEÇMİŞ YIL FAALİYET SONUÇLARI HESAPLARINA AKTARILMASI KAYDI	126
D-	MAHALLİ İDARE BÜTÇESİNİN VE BÜTÇE İLE YAPILAN KESİNTİLERİN KAYDI	127
E-	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABINA KAYDEDİLEN 15 ARALIK MEMUR MAAŞLARININ BÜTÇELEŞTİRİLMESİ KAYDI	128
F-	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLERİN KAPATILMASI KAYDI	131
G-	DÖNEM SONUNDA YAPILMAYAN KAYITLARIN DÖNEM BAŞINDA YAPILMASI KAYDI	132

1. BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

A- DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

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 deyişle, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir.

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 hükümetlerin 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 nelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır.

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

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 kavramayı amaçlayan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ise 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

2006 yılı başından bu yana Genel Yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde tam tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasına başlanılmıştır.

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 MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

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.¹ 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

1 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 olmaması 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 üstündür. Sistemi yetersiz kılan tek unsur ise, eski kameral sistemde

olduğu gibi devlet malvarlığında meydana gelen değişmeleri 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. Sistemde 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 gösterebilmesi yanında, devlet işlemlerinin maliyetini de göz önünde bulundurulmasını sağlayan bir teknik olması sebebiyle devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır.

C- DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

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 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 uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa 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 mali istatistiklerini birleştirmesi ve karşılaştırması mümkün değildir. Bütün bu olaylar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmıştır.²

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,

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

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 ilgide 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 içerisinde genel devlet sektörünün açığını kapsamaktadır.

Dikkat edilirse, Anlaşma kamu açığı kavramını tanımlarken, (ticari malları da üretip satmaları söz konusu olduğu için) kamu işletmelerini de içeren "kamu kesimi" kavramını kullanmamıştır.³

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

Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelere aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve dzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır. GFSM2001 hazırlanırken, ki eski GFS 1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı öngörüyordu, yeni dzenlemenin 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 devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu alışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel birlikler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir. Őimdiye kadar IFAC 'ın yayımladığı 20 ye yakın muhasebe standardı bulunmakta ve yenileri üzerinde de çalışılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen dzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA93, GFSM2001 ve ESA95 devlet mali istatistiklerinin kapsamı konusunda ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer dzenlemeleri içermektedir. zerinde 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.

2. BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

A- TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılık ülke içerisinde dahi olabilmektedir. Dünyamızın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba 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 şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli “muhasebe standartları” oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.⁴

B- STANDARTLARIN KAPSAMI

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.

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

C- DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

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 değerlendirme yapılması, 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 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 şekilde 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 gerektiren ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur.

Devlet muhasebesi uygulayan idarelerde muhasebeleştirme belgesi olarak ödeme emri belgesi ve muhasebe işlem fişi kullanılmaktadır. Bütçe gideri kaydının yapıldığı her durumda ödeme emri belgesi diğer durumlarda ise muhasebe işlem fişi muhasebeleştirme belgesi olarak kullanılmaktadır.

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 biri-

mine 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 Bankasınca 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 ala-

cağı 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 bulundurulmuş mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıkları; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, diğer doğal olarak ortaya çıkan üretilmemiş maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder.

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 edilmesi düşünülmeyen 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 bilinmiyorsa 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 sa-

nat 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 tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

e) Amortismanına tabi varlıkların kullanım sürelerinin değişmesi

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

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 fark-

ları 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 tarihindeki gerçek maliyet değeriyle varlık hesaplarına kaydedilir.

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

Borçlanma araçlarının üzerlerinde yazılı değerden daha düşük veya yüksek bir değer ile satılması durumunda; satış değeri ile üzerlerinde yazılı değer arasındaki fark bütçe geliri veya bütçe gideri, ilgili oldukları faaliyet dönemlerinde de tahakkuk ettirilerek faiz gideri veya faiz geliri olarak kaydedilir. Borçlanma araçlarının elde 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 mahlullük 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 denek İşlemleri ve Kesin Hesap

Devlet muhasebesi uygulanan birimlerin bütçe deneklerine 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) içinde bulunulan faaliyet dönemi ve geçmiş faaliyet dönemleri için yapılan düzeltmeler,
- c) Karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan önceki faaliyet dönemlerine ilişkin düzeltilmiş tutarlar,
- d) Düzeltmenin karşılaştırmalı bilgiyi içerecek şekilde yapıldığına ilişkin hususlar.

D- ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARININ UYARLANMASI

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.

3. BÖLÜM

DÖNEM SONU ÖNCESİ İŞLEMLER

A- GİRİŞ

Muhasebenin süreklilik ilkesi gereği kamu idarelerinin faaliyetleri, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür. Sınırsız kabul edilen kamu idarelerinin ömrü, faaliyetlerin sonuçlarının görülebilmesi bakımından çeşitli dönemlere ayrılır. Bu ayırım da Dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde dönemsellik, “Kamu idarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.” şeklinde tanımlanmaktadır.⁵

Dönelere ayrılan ömür itibariyle, kamu idarelerinin faaliyet sonuçları tespit edilir. Kamu idarelerinin ömrünün bu dönemleri, genel olarak bir yıllık süreyi kapsamakta, 1 Ocakta başlamakta ve 31 Aralıkta son bulmaktadır. Bu devir hesap dönemi ya da mali yıl olarak adlandırılmaktadır. Tabidir ki, kamu idarelerinin ömrünün daha kısa sürelerle ayrılması ve faaliyet sonuçlarının bu süreler itibariyle tespit edilmesi de mümkündür. Bu çerçevede üçer aylık raporlamalar da yapılmaktadır.

Faaliyet sonuçlarının kesin olarak çıkarılmak istendiği tarih dönem sonu olarak adlandırılmaktadır. Bu tarih itibariyle kamu idarelerinin

5 Erkan Karaarslan, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Dönemsonu Uygulamaları, Mahalli İdareler Teknoloji Araştırma Geliştirme Derneği Yayını No: 4, Ankara, Kasım 2007s.345

mali tabloları hazırlanmaktadır. Mali tablo hazırlanırken her bir varlık ve kaynak kalemi gözden geçirilmekte ve değeri değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme süreci, doğrudan kamu idaresinin faaliyet sonuçlarını etkilediği için son derece önemlidir ve dolayısıyla bu süreçte ilişkin muhasebe ilkelerinin yanı sıra birçok mevzuat düzenlemesi de mevcuttur.

Dönem sonu işlemlerinin dar açıdan başlangıç noktası, geçici mizan olarak adlandırılan mizandır. Geçici mizan, yevmiye ve büyük defter kayıtlarına göre, hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. Ancak bu tablo, uygulanan muhasebe yöntemleri nedeniyle bazı hesapların gerçek durumu göstermemesi; aşınma, hata ve hile nedeniyle hesapların kaydi durumu ile fiili durumu arasında farklılıklar olması; Bilgilerin zaman zaman idarenin muhasebe birimine geç intikal etmesi gibi nedenlerle kamu idaresinin gerçek durumunu göstermekten uzaktır.

Aslında iki geçici mizan söz konusudur. Birincisi; gün sonu, haftanın belirli günleri ve ay sonu işlemleriyle muhasebe içi envanter çalışmalarını yapılmadan önce hazırlanan geçici mizan, ikincisi ise bu işlemler yapıldıktan sonra hazırlanan geçici mizandır. Dönem sonu işlemlerine başlamadan önce ikinci türden, yani gün sonu, haftanın belirli günleri ve ay sonu işlemleriyle muhasebe içi envanter işlemlerini tamamlayarak, elde edilen bir geçici mizana ihtiyaç bulunmaktadır. Dönem sonu işlemleri bu mizan üzerine tesis edilmek zorundadır.⁶

Bu bölümde ikinci geçici mizanın çıkarılmasına esas dönem sonu öncesi işlemler sırasıyla detaylı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır.

6 Erkan KARAARSLAN, “Dönem Sonu İşlemleri Öncesinde Yapılması Gereken İşlemler,” Mali Kılavuz Dergisi, sayı.38: 75.

B- 15 ARALIK'TA ÖDENEN MEMUR MAAŞLARININ YARISININ BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABINA KAYDEDİLMESİ

Muhasebat Genel Müdürlüğünce yayınlanan 6 sıra nolu Genel Tebliğde⁷, “28/9/1988 tarihli ve 3472 sayılı Kanunla

-Devlet memurları ile diğer kamu görevlilerine ilişkin kanunlarda yer alan “aybaşı” ibarelerinin “ayın 15’i” olarak uygulanması, dolayısıyla aylık ve aylıkla birlikte ödenmesi gereken özlük haklarının her ayın 15’inde ödenmesi,

- İlgililere 15 Aralık – 14 Ocak dönemleri için yapılacak ödemelerin yarısının ödemenin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydolunması, kalanının ise avans hesaplarına alınarak takip eden mali yıl başında bütçeye gider yazılması,

- Kamu kurum ve kuruluşlarında işçi statüsünde çalışanların aylık ücretlerinin ödenmesinde de bahsedilen esaslara göre işlem yapılması,” hükme bağlanmıştır.

Bütçenin yıllık olmasından hareketle yapılan yukarıdaki düzenleme ile tüm kamu idareleri maaşını çalışmadan peşin olarak alan kamu görevlilerine 15 Aralıkta ödemiş oldukları maaşların yarısı gider ve bütçe giderleri hesaplarına kaydedecekler diğer yarısını ise bütçe dışı avans hesaplarına kaydedeceklerdir.

Bütçe dışı avans hesaplarına kaydedilen tutar ertesi dönem başında bütçe ödeneklerinin kayda alınmasını müteakip gider ve bütçe gideri hesaplarına mal edilerek kapatılacaktır.

7 Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:6) Aylık Ve Ücret Ödemeleri Değişik: 28/4/2004 Tarihli ve 25446 Sayılı R.G.

C- YAPILAN HATALARIN DÜZELTİLMESİ

Dönem sonu işlemlerine geçilmeden önce, tüm yıl muhasebe ve raporlama sisteminde yapılan hataların düzeltilmesi gerekmektedir. Genel Yönetim Kapsamındaki kamu idarelerinde tahakkuk bazlı muhasebe uygulamasında maalesef çok sayıda hata yapılmaktadır. Yapılan bu hatalar, en temel raporların ve kesin hesabın doğru düzenlenememesine neden olmaktadır. Özellikle kayıt hataları ve kullanılmayan hesaplar en sık yapılan hataların başında gelmektedir.

Yeni muhasebe sisteminde, yapılan muhasebe hatalarının yine muhasebe kaydı ile düzeltilmesi zorunluluğu, hem Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde hem de idarelerin kendi düzenlemelerinde yer almaktadır. Yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık **ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir**. Bu durum Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde muhasebe standardı olarak şu şekilde ifade edilmektedir; “Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleştirme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında “1” den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydederler. Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde, düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir.”

Bilindiği üzere Genel Yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde kurulan yeni muhasebe sistemi; hem nakit esasına göre bütçe uygulamalarını hem de tahakkuk esasına göre faaliyet sonuçlarını izleyebilmekte ve bütçe hesaplarına yapılan kayıtlarda, yansıtma hesapları da kullanılmaktadır. Bu nedenle bütçe hesaplarının bulunduğu yevmiyelerde yapılan hatalarda düzeltme işlemlerinde yansıtma kayıtlarının da düzeltilmesi gerekecektir.

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

Başta yapılan hatalı kayıt;

_____ / _____

100- Kasa Hesabı

120- 04.03.02.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.

805- Gelir Yansıtma Hesabı

800- 04.03.02.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

_____ / _____

Bu kaydı düzeltmek için yapılacak olan düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____

800- 04.03.02.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

805- Gelir Yansıtma Hesabı

_____ / _____

_____ / _____

120- 04.03.02.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.

254.01- Taşıtlar Hesabı

_____ / _____

805- Gelir Yansıtma Hesabı

800- 03.02.01.02 Bütçe Gelirleri Hesabı

_____ / _____

Satılarak paraya çevrilen taşıt daha önce kayıtlarda olmayan bir varlıksa bu kayıtların haricinde ayrıca taşıtın kayıtlardan çıkarılma değeriyle kayda alınması gerekecektir. Bu da;

_____ / _____

254.01- Taşıtlar Hesabı

500.02.03.05- Net Değer Hesabı

_____ / _____

şeklinde olacaktır.

Örneğin; emanetler hesabına alacak kaydedilmesi gerekirken yanlışlıkla Bütçe Gelirleri Hesabına (Tahakkuklu Beyana Dayanan Gelir Vergisi olarak) alacak kaydedilen tutarların düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____

800.01.01.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı (Beyana Dayanan Gelir Vergisi)

805 Gelir Yansıtma Hesabı

_____ / _____

120.01.01.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hesabı (Bey.Day. Gel. Ver.)

333.09.13 Emanetler Hesabı

_____ / _____

Dönem sonu uygulamalarına geçmeden önce yapılan ve düzeltilmesi gereken çok sayıda hata yapılmış olabilir. Bunlardan başlıcaları şunlardır;

- Hesap bakiyesi hataları,
- Yansıtma hesapları kullanım hataları,
- Tertip kullanılması gerektiği halde kullanılmayan hesaplar,
- Yardımcı defter – yevmiye defteri – mizan eşitsizlikleri,
- Yapılmakta olan yatırımlar hesabı ile taahhütler hesabının kullanım hataları,
- Yanlış amortisman uygulamaları,
- Ödenek hesaplarının kullanımında ve bütçenin muhasebeleştirilmesinde yapılan hatalar,

-Tahakkuk hesaplarının tahakkuk bilgileriyle uyuşmayan değerler taşımaları,

-Taşınır mal hesaplarının yanlış kullanımı,

-Kullanılması gerektiği halde hiç kullanılmayan hesap grupları

D- DÖNEM SONU İŞLEMLERİ ÖNCESİNDE YAPILMASI ZORUNLU OLAN GÜN SONU, HAFTA SONU VE AY SONU İŞLEMLERİNİN YAPILMASI

1- Genel Olarak

“Dönem Sonu İşlemleri” öncesinde, öncelikle yapılan muhasebe hataları düzeltilmeli, ardından bu başlık altında anlatılacak olan gün sonu, hafta sonu ve ay sonu işlemleri yapılmalıdır. En son olarak da zorunlu ve ihtiyari envanter işlemleri yapılmalıdır.

Genel Yönetim Kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe uygulamalarını düzenleyen muhasebe yönetmeliklerinde gün sonu, hafta sonu ya da ay sonu işlemleri olarak ayrı başlıklar altında düzenlemeler mevcut değildir. Bu tür düzenlemeler hesapların işleyiş kısımlarına serpiştirilmiştir. Ancak bu işlemler yapılmadan envanter kayıtları ve dönem sonu işlemlerini yapmak da mümkün değildir. Örneğin bir ay sonu kaydı olan katma değer vergisi kapatma kayıtlarını yapmadan ya da döviz işlemlerine ilişkin değerlendirme kayıtlarını yapmadan dönem sonu işlemleri yapılamaz. Bu işlemler yapılmadan çıkarılan mali raporlarda hatalı çıkarılmış olur.

2- Gün Sonu İşlemleri

Gün sonunda yapılması gereken bazı işlemler;

- Gün içinde tahakkuk servislerince yapılan gelir tahakkuklarının, 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına kaydedilmesi,

- Gün içinde, bütçede ödeneği bulunan ve bütçeye gider kaydı yapılan ancak ödenek kullanımı yapılmayan, giderlere ilişkin ödenek kullanım kaydının yapılması,
- Gün içinde faaliyet ve bilanço hesaplarına yapılan kayıtlardan bütçe gelir ve giderlerini ilgilendirenlerin tespit edilerek, bütçe ve yanıtma kayıtları yapılmayanlar varsa bu kayıtların yapılması,
- Banka hesap özet cetveline göre banka, verilen çekler ve gönderme emirleri ve alınan çekler hesaplarına gerekli kayıtların yapılması,
- Muhasebe düzenlemelerine göre vezneden bankaya gönderilmesi gereken para, çek, döviz, menkul kıymet vb. değerlerin bankaya gönderilmesi ve gerekli kayıtların yapılması,

şeklinde sayılabilir.

Bu işlemleri basit birer örnekle açıklamak gerekirse;

a) Gün içinde tahakkuk servislerince yapılan gelir tahakkuklarının, 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına kaydedilmesi

Belediye tarafından verilen beyanname üzerine 400 TL emlak vergisi tahakkuku yapılmıştır.

_____ / _____

120- Gelirlerden Alacaklar Hs.

600- Gelirler Hesabı

_____ / _____

b) Gün içinde, bütçede ödenęi bulunan ve bütçeye gider kaydı yapılan ancak ödenek kullanımı yapılmayan, giderlere ilişkin ödenek kullanım kaydının yapılması

Belediye tarafından gün içinde 03.02 Ekonomik kodundan 6.000 TL tutarında bir bütçe gideri ödenmiştir.

_____ / _____

905- Ödenekli Giderler Hesabı

900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

_____ / _____

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından gün içinde 03.04 Ekonomik kodundan 2.000 TL tutarında bir bütçe gideri ödenmiştir.

_____ / _____

905- Ödenekli Giderler Hesabı

903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı

_____ / _____

c) Gün içinde bütçe ve yansıtma kayıtları yapılması gerektiği halde varsa yapılmayanların kayıtlara alınması

Bu şekilde kamu idarelerinde yılın son iş gününde ortaya çıkabilecek tüm yansıtma hesapları aşağıdaki gibidir.

_____ / _____

830- Bütçe Giderleri Hesabı

835- Gider Yansıtma Hesabı

_____ / _____

805- Gelir Yansıtma Hesabı

800- Bütçe Gelirleri Hesabı

_____ / _____

810- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

805- Gelir Yansıtma Hesabı

_____ / _____

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

835- Gider Yansıtma Hesabı

_____ / _____

d) Muhasebe düzenlemelerine göre vezneden bankaya gönderilmesi gereken para, çek, döviz, menkul kıymet vb. değerlerin bankaya gönderilmesi ve gerekli kayıtların yapılması,

Vezneden bankaya 25.000 TL gönderilmiştir.

108- Diğer Hazır Değerler Hs.	25.000	
100- Kasa Hesabı		25.000

e) Banka hesap özet cetveline göre banka, verilen çekler ve gönderme emirleri ve alınan çekler hesaplarına gerekli kayıtların yapılması

Bankalardan alınan hesap özet cetvellerinin dikkatli bir şekilde kontrol edilip hesaptan çıkan paraların 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirlerine Hesabına borç 102 Banka Hesabına Alacak kaydedilmesi; Banka Hesabına gelen paraların ise 102- Banka Hesabına Borç ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi gerekir. Örneğin kamu idaresine bir banka hesap özet cetveli geldiğinde aşağıdaki kayıtlar yapılır;

102- Banka Hesabı	207.000.-	
120- Gel. Al. Hs.		20.000
121- Gel. Tak. Al		10.000

101- Al. Cek. Hs	30.000
600- Gel. Hs	10.000
140- Kis. Al. Hs.	20.000
333- Em. Hs.	5.000
330- Al. Dep. Tem.	20.000
132- Kur. Ver.Borç. Al. Hs.	20.000
340- Al. Sip. Av. Hs	15.000
108- Diğer Haz. Değ. Hs	25.000
255- Demirbaşlar Hs.	32.000

805- Gel. Yans. Hs.	75.000
800- Bütçe Gel. Hs	20.000
800- B.G. Hs.	10.000
800- B. Gel. Hs.	10.000
800- Bü. Gel. Hs.	3.000
800- Bütçe Gel. Hs	32.000

103- V. Ç. G. E. HS.	40.000
103- V. Ç. G. E. Hs.	60.000
102- Banka Hs	100.000

3- Haftanın Belirli Günlerinde Yapılması Gereken İşlemler

Haftanın belirli günlerinde yapılması gereken işlemler bulunmaktadır. Bu işlemlere aşağıdaki örnekler verilebilir.

- Gümrük muhasebe yetkilisi mutemetliklerince nakden tahsil edilen tutarlardan gerekli iadeler yapıldıktan sonra kalanlar, her hafta Salı ve Cuma günleri ve ayın son günü, bu günlerin tatil gününe rastlaması durumunda bir önceki iş günü itibarıyla bağlı buldukları muhasebe birimi hesabına aktarılır.

- Döviz hesabına kaydedilen hazine malı döviz tutarları; haftalık dönemler itibarıyla topluca Cuma günleri, Cuma günü tatile rastlandığında bir önceki iş günü ve her durumda malî yılın son iş günü; her bir döviz cinsi için ayrı ayrı düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile dövizin cinsi ve tutarı belirtilerek döviz gönderme emri düzenlenmek suretiyle Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılır ve muhasebe işlem fişinin bir nüshası Dış Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir.

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimlerine, tahvil, senet ve bonolar dışında hazine malı olarak teslim edilen veya kişilere ait olarak teslim edildiği hâlde sonradan hazine malı olan menkul varlıklar, muhasebe birimlerine teslimini izleyen günden başlamak üzere en geç bir ay içinde Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine; konvertibl olmayan yabancı paralar ise haftalık dönemler itibarıyla Cuma günleri İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir.

4- Ay sonu işlemleri

Kamu Muhasebe Sisteminde çok sayıda ay sonu işlemi bulunmaktadır. Bu işlemlerden en önemlisi, yabancı para cinsinden alacaklar

ve borçlarla döviz stokunun ay sonu Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemesi işlemleridir. Bu çok sayıda hesabı ilgilendirmektedir. Bu işlemler sonucunda gelir ve gider doğmaktadır. Ancak bu gelir ve giderler hiçbir şekilde bütçeyle ilişkilendirilmemektedir. Bütçe teorisine göre bütçe nakit esasına göre tutulur bu nedenle gelir ve gider tahakkuklarıyla ilgilenmez. Yabancı paraların değerlendirilmesi işlemi nakit esasına göre bütçe geliri ve bütçe gideri oluşturmaz. Sonuç olarak her ay sonunda yabancı para cinsinden alacak ve borçlar ile stoklar değerlendirilecek ve değerlendirme sonuçları gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilerek kaydedilecektir.

Bunun yanı sıra ay sonlarında yapılabilecek kayıtlara örnek olarak;

- Gelirlerden alacaklar hesabında izlenen alacaklardan vadesi geçmiş alacakların, bu hesaptan çıkarılarak, 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına kaydedilmesi,
 - Mutemetlik cari hesabına ilişkin gerekli belge ve cetvellerin alınarak hesaba ilişkin düzeltme kayıtlarının yapılması,
 - Katma değer vergisi mükellefi olan ve bu hesabı kullanan kamu idarelerinde KDV kapatma kayıtlarının yapılması,
 - İşçi maaşlarının 15 günlük kısmının bütçe giderleri ve bütçe emaneti hesaplarına alınması,
 - Mahsup dönemine devredilen avanslara ve bunların ödeneklerinin mahsup dönemine devrine ilişkin kayıtların yapılması,
 - Ödenek tenkis kayıtlarının yapılması,
- sayılabilir.

E- ENVANTER İŞLEMLERİNİN TAMAMLANMASI

Kamu idareleri, belirli dönemler itibariyle faaliyetlerini mali tablolar aracılığıyla ilgililere raporlamak zorundadırlar. Bu raporlama aşamasında başlangıç noktası geçici mizan olarak adlandırılan mizanlardır. Geçici mizan kamu idareleri kayıtlarına göre hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. Ancak bu tablo, envanter işlemleri ve dönem sonu işlemleri yapılmadan çıkarıldığı için, kamu idarelerinin, gerçek durumunu tam olarak göstermez. Mali tablolar düzenlenmeden önce kamu idarelerinin hesaplarının bir kez daha gözden geçirilmesi ve varlık kaynak hesaplarının tespit edilmesi ve bu tespitle, mizan arasındaki farklılıkların giderilmesi gereklidir. İşte bu işlemlerin tümü, envanter işlemleri olarak anılmaktadır. Envanter işlemlerini, dönem sonu itibariyle, işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar ve değer olarak tespiti ile bu tespitlere göre kaydi durumun düzeltilmesi olarak tanımlayabiliriz.

Kamu idarelerinin envanter işlemlerini ikiye ayırabiliriz. Birincisi kamu idarelerinin mevzuatlarından kaynaklı olarak sayımını yapmak zorunda oldukları değerler bulunmaktadır. Bu değerlere ilişkin zorunlu olarak yapılacak envanter işlemleri “Zorunlu envanter”; bunun dışında yapılacak envanter işlemleri ise “İhtiyari Envanter” olarak adlandırabiliriz.⁸

1- Zorunlu Envanter

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimlerinin kasa, vezne ve ambarlarında bulunan hazır değerler, değerli kâğıtlar, menkul kıymet ve varlıklar ile teminat mektubu gibi değerler, malî yılın son günü itibarıyla sayılmak zorundadır.

8 Erkan Karaarslan, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Dönemsonu Uygulamaları, s.16

Sayımlar, muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında muhasebe yetkilisi yardımcısı veya şef ve veznedardan oluşturulacak sayım kurulları tarafından yapılır. Bu sayımlarda;

- 1- Kasadaki paralar için “Kasa Sayımı Tutanağı”
- 2- Bankadaki paralar için “Banka Mevcudu Tespit Tutanağı”
- 3- Alınan çekler için “Alınan Çekler Sayım Tutanağı”
- 4- Kişilere ait olanlar dâhil menkul kıymet ve varlıklar ve teminat mektupları sayımında “Menkul Kıymet ve Varlıklar/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı”
- 5- Değerli kâğıtların sayımında, büyük ve küçük ambar için ayrı ayrı “Değerli Kâğıtlar Sayım Tutanağı”

kullanılır.

Mevzuatın zorunlu kıldığı bu sayımlar⁹, muhasebe birimlerinin yapmak zorunda oldukları ciddi bir envanter çalışmasıdır. Sayım kurullarının yapmış oldukları sayımlar sonucunda elde edilen sonuçlar tutanaklara bağlanmaktadır. Bu tutanaklar örneğine uygun olarak ikişer nüsha düzenlenerek, Sayıştay Başkanlığına gönderilmek zorunda olan, yönetim dönemi hesabı dosyasına konulmaktadır. Sayımlar sonucunda bulunan sonuçlar, yardımcı defter, büyük defter ve mizanlarla karşılaştırılmaktadır. Bu envanter çalışması sonucunda sayım sonuçları ile mizanlarda bulunan değerlerin tam bir uyum içe-

9 Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 518 ve 519. maddelerinde; Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 449 ve 450. maddelerinde yıl sonu sayımları ve düzenlenecek tutanaklar yer almaktadır.

risinde bulunması gerekir. Eğer herhangi bir uyumsuzluk varsa bunun nedeni bulunarak gerekli düzeltme işlemleri her bir hesap için ayrı ayrı yapılmak durumundadır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, Taşınır Mal Yönetmeliği uyarınca da Taşınırılarını harcama birimleri itibariyle sayarak “Taşınır Sayım Tutanağını” düzenlemek zorundadırlar. Bu tutanaklar Taşınır Yönetim Dönemi Hesabı Cetvelinin önemli bir parçasıdır.

Her ne kadar muhasebe düzenlemelerinde hazır değerlerden sadece kasa, banka ve alınan çeklerin sayılacağı zorunlu kılınmış olsa da bunun eksik bir düzenleme olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, elçilik ve konsolosluk nezdindeki paralar hariç 10- Hazır Değerler Hesap Grubunda izlenen tüm varlıkların ve aktifi düzenleyici değerlerin bir tutanağa bağlanarak hesap kontrolünün yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu çerçevede sayımı yapılarak zorunlu envantere tabi tutulacak değerlerin izlendiği hesaplar şunlardır;

- 100 Kasa Hesabı
- 101 Alınan Çekler Hesabı
- 102 Banka Hesabı
- 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı
- 104 Proje Özel Hesabı
- 105 Döviz Hesabı
- 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı
- 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
- 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

- 110 Hisse Senetleri Hesabı
- 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 117 Menkul Varlıklar Hesabı
- 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı
- 217 Menkul Varlıklar Hesabı
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı
- 255 Demirbaşlar Hesabı
- 910 Teminat Mektupları Hesabı
- 911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
- 912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı
- 913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı
- 940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı
- 942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı
- 944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı
- 945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı

2- İhtiyari Envanter

Genel Yönetim Kapsamındaki kamu idarelerinin geçici mizanlarında yer alan/alması gereken hesaplarının tamamına ilişkin envanter çalışmasının yapılması ve bu hesaplarda yer alan borç ve alacak tutarlarının doğrulanması muhasebeden beklenen işlevlerin yerine getirilmesi açısından son derece önemli ve alternatifsizdir.

Bir hesaba ilişkin envanter işlemi yapılırken;

- Hesaba ilişkin mizan, büyük defter ve yardımcı defter uyumunun sağlanması,
- Hesabın bakiyesinin kontrolü,
- Hesabın, diğer hesaplarla olan ilişkilerinin kontrolü,
- Hesabın yardımcı hesaplarının birbiriyle uyumu,
- Hesap mutabakatının sağlanması,
- Değerleme işlemlerinin yapılması,
- Fazla ve noksanların kaydedilmesi,
- Karşılık ayırma işlemlerinin yapılması,
- Dönem ayırma işlemlerinin yapılması,
- Kur farklarıyla ilgili işlemlerin yapılması,
- Faiz yürütülmesiyle ilgili envanter kayıtlarının yapılması,
- Diğer envanter işlemlerinin yapılması,

İşlemleri yapılacaktır.¹⁰

Yukarıda sayılan zorunlu envantere tabi hesaplar dışında kalan, hesaplar, ihtiyari envanter işlemlerine tabidir.

10 Erkan Karaarslan, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Dönemsonu Uygulamaları,s.14

4. BÖLÜM

MAHSUP DÖNEMİ VE AVANSLARIN MAHSUP DÖNEMİNE KALMASI

A- GİRİŞ

1050 sayılı Kanunun en önemli müesseselerinden birisi “Mahsup Dönemi Müessesesi” idi. Maliye teorisinde de yer bulan bu müesseseye 1050 sayılı Kanunun 108. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştı, “Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların mahsup işlemlerine saymanlarca mali yılın bitiminden itibaren bir ay süre ile devam edilebilir.” Son yıllarda, özellikle 5018 sayılı Kanun ile, kamu mali yönetiminde yaşanan onca değişikliğe rağmen “Mahsup Dönemi Müessesesi” sistemdeki yerini ve önemini korumaktadır. 5018 sayılı Kanunun 51. maddesi “Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi” Başlığını taşımaktadır. Maddede; “Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmek üzere uzatılabilir.” denilmektedir.

Mahsup dönemi içinde yapılacak en önemli işlemlerden biri mahsup dönemine kalan avansların mahsubunun yapılması işlemidir. Meri mevzuatımıza göre, muhasebe birimlerine verilen mahsup belgelerinden incelenmesi yıl sonuna kadar tamamlanamayan ön ödeme artıkları mahsup dönemine ödeneği ile birlikte devreder.

Malın teslim alındığı, hizmetin gördürüldüğü veya işin yaptırıldığı, ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği, ilgili idare tarafından mali yılın sonuna kadar muhasebe birimine yazılı olarak bildirilen ön ödemeler için de aynı şekilde işlem yapılır.

Mahsup döneminde verilen harcama belgelerinin, ön ödemenin yapıldığı tarih ile en geç ait olduğu bütçe yılının son günü arasındaki tarihi taşıması gerekir. Mahsup döneminde de kapatılmayan ön ödeme tutarı, mahsup dönemi sonunda mutemet adına borç kaydedilerek ön ödeme hesabı kapatılır. Karşılığı ödenekler de iptal edilir.

Yılı bütçesine gider kaydedilmek üzere geçici ve sürekli görev yoluğu ile buna ilişkin diğer giderler karşılığı verilen avanslardan mali yılın sonuna kadar mahsubu yapılamamış olanlar hakkında da mahsup dönemine aktarma işlemi yapılır.

B- ÖN ÖDEME HESAPLARINDAN MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI ARACILIĞIYLA MAHSUP DÖNEMİNE KALABİLECEK OLANLAR

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Ön Ödemeler Hesap Grubu, “Kamu idarelerince bütçe içi veya bütçe dışı olarak veyahut emanet niteliğindeki hesaplardan verilen her türlü avans, kredi ve akreditiflerin izlenmesi için kullanılır.” şeklinde tanımlandıktan sonra,

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

şeklinde ana hesaplar bazında sıralanmıştır. Bu hesaplara, yurt içi veya dışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılan 259 nolu Yatırım Avansları Hesabını da ilave etmek gerekir.

Bu hesaplara kayıtlı tutarlardan bazıları aşağıda belirtilen iki koşuldan birisi mevcutsa mahsup dönemine aktarılmaktadır. Bu koşullar;

- Muhasebe birimlerine verilen mahsup belgelerinin incelenmesinin yıl sonuna kadar tamamlanamamasıdır.

- Malın teslim alındığı, hizmetin gördürüldüğü veya işin yaptırıldığı, ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği, ilgili idare tarafından mali yılın sonuna kadar muhasebe birimine yazılı olarak bildirilmesidir.

Belirtilen ön ödeme çeşitlerinden mahsup dönemine aktarılabilecek olanlar, Detaylı Hesap Planında 165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabının ayrıntılarında, kalemler itibariyle sıralanmıştır. Buna göre, aşağıda belirtilen ön ödeme çeşitlerinde, mali yıl sonu itibariyle kalan bakiyeler, yukarıda anılan iki koşuldan herhangi birisinin varlığı halinde, aşağıda belirtilen muhasebe kayıtları yapılarak mahsup dönemine aktarılacaktır.

165					MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI
165	01				Mahsup Dönemine Aktarılan İş Avans ve Kredileri
165	01	01			Mutemet Avansları
165	01	01	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri Avansları
165	01	01	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	01	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	01	03	03	Yolluk Giderleri Avansı
165	01	01	03	04	Görev Giderleri Avansı
165	01	01	03	05	Hizmet Alımları Avansı
165	01	01	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri Avansı
165	01	01	03	07	Mamul Mal Alım, Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	01	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	01	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri Avansı
165	01	01	05		Cari Transfer Avansları
165	01	01	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler
165	01	01	06		Sermaye Giderleri Avansları
165	01	01	06	01	Mamul Mal Alımları Avansı
165	01	01	06	02	Menkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	01	06	03	Gayri Maddi Hak Alımları Avansı
165	01	01	06	04	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması Avansı
165	01	01	06	05	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı

165	01	01	06	06	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	01	06	07	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	01	06	08	Stok Alımları (Savunma Dışında) Avansı
165	01	01	06	09	Diğer Sermaye Giderleri Avansı
165	01	02			Krediler
165	01	02	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri Kredisi
165	01	02	03	01	Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Kredisi
165	01	02	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Kredisi
165	01	02	03	03	Yolluk Giderleri Kredisi
165	01	02	03	04	Görev Giderleri Kredisi
165	01	02	03	05	Hizmet Alımları Kredisi
165	01	02	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri Kredisi
165	01	02	03	07	Mamul Mal Alım, Bakım ve Onarım Giderleri Kredisi
165	01	02	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri Kredisi
165	01	02	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri Kredisi
165	01	02	05		Cari Transfer Kredisi
165	01	02	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler
165	01	02	06		Sermaye Giderleri Kredisi
165	01	02	06	01	Mamul Mal Alımları Avansı
165	01	02	06	02	Menkul Sermaye Üretim Giderleri Kredisi
165	01	02	06	03	Gayri Maddi Hak Alımları Kredisi

165	01	02	06	04	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması Kredisi
165	01	02	06	05	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri Kredisi
165	01	02	06	06	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri Kredisi
165	01	02	06	07	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri Kredisi
165	01	02	06	08	Stok Alımları (Savunma Dışında) Kredisi
165	01	02	06	09	Diğer Sermaye Giderleri Kredisi
165	01	03			Jandarma Avansları
165	01	03	01		Personel Giderleri Avansları
165	01	03	01	05	Diğer Personel Giderleri Avansı
165	01	03	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri Avansları
165	01	03	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	03	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	03	03	03	Yolluk Giderleri Avansı
165	01	03	03	04	Görev Giderleri Avansı
165	01	03	03	05	Hizmet Alımları Avansı
165	01	03	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri Avansı
165	01	03	03	07	Mamul Mal Alım, Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	03	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	03	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri Avansı
165	01	03	06		Sermaye Giderleri Avansları
165	01	03	06	01	Mamul Mal Alımları Avansı

165	01	03	06	02	Menkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	03	06	03	Gayri Maddi Hak Alımları Avansı
165	01	03	06	04	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması Avansı
165	01	03	06	05	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	03	06	06	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	03	06	07	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	03	06	08	Stok Alımları (Savunma Dışında) Avansı
165	01	03	06	09	Diğer Sermaye Giderleri Avansı
165	01	04			Gemi Mutemedi Avansları
165	01	04	01		Personel Giderleri Avansları
165	01	04	01	05	Diğer Personel Giderleri Avansı
165	01	04	03		Mal ve Hizmet Alımları Avansları
165	01	04	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	04	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	04	03	03	Yolluk Giderleri Avansı
165	01	04	03	04	Görev Giderleri Avansı
165	01	04	03	05	Hizmet Alımları Avansı
165	01	04	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri Avansı
165	01	04	03	07	Mamul Mal Alım, Bakım ve Onarım Avansı
165	01	04	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	04	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri Avansı

165	01	04	06		Sermaye Giderleri Avansları
165	01	04	06	01	Mamul Mal Alımları Avansı
165	01	04	06	02	Menkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	04	06	03	Gayri Maddi Hak Alımları Avansı
165	01	04	06	04	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması Avansı
165	01	04	06	05	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	04	06	06	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	04	06	07	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	04	06	08	Stok Alımları (Savunma Dışında) Avansı
165	01	04	06	09	Diğer Sermaye Giderleri Avansı
165	01	05			Elçilik ve Konsolosluk Avansları
165	01	05	01		Personel Giderleri Avansları
165	01	05	01	04	Geçici Personel Giderleri Avansı
165	01	05	01	05	Diğer Personel Giderleri Avansı
165	01	05	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderlerinden Verilen Avanslar
165	01	05	02	02	Sözleşmeli Personel Avansı
165	01	05	03		Mal ve Hizmet Alımları Avansları
165	01	05	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	05	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	05	03	03	Yolluk Giderleri Avansı
165	01	05	03	04	Görev Giderleri Avansı

165	01	05	03	05	Hizmet Alımları Avansı
165	01	05	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri Avansı
165	01	05	03	07	Mamul Mal Alım, Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	05	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri Avansı
165	01	05	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri Avansı
165	01	05	05		Cari Transferlerden Verilen Avanslar
165	01	05	05	06	Yurt Dışına Yapılan Transferler Avansı
165	01	05	06		Sermaye Giderleri Avansları
165	01	05	06	01	Mamul Mal Alımları Avansı
165	01	05	06	02	Menkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	05	06	03	Gayri Maddi Hak Alımları Avansı
165	01	05	06	04	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması Avansı
165	01	05	06	05	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri Avansı
165	01	05	06	06	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	05	06	07	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri Avansı
165	01	05	06	08	Stok Alımları (Savunma Dışında) Avansı
165	01	05	06	09	Diğer Sermaye Giderleri Avansı
165	01	05	08		Borç Vermeden Verilen Avanslar
165	01	05	08	01	Yurtiçi Borç Verme Avansı
165	01	06			Madeni Para Basımı Avansları
165	01	06	03		Mal ve Hizmet Alımları Avansları

165	01	06	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları Avansı
165	01	09			Diğer İş Avans ve Kredileri
165	01	09	01		Personel Giderleri Avansları
165	01	09	01	01	Memur Giderleri Avansı
165	01	09	01	02	Sözleşmeli Personel Giderleri Avansı
165	01	09	01	03	İşçi Giderleri Avansı
165	01	09	01	04	Geçici Personel Giderleri Avansı
165	01	09	01	05	Diğer Personel Giderleri Avansı
165	01	09	01	07	Milletvekili Giderleri Avansı
165	01	09	01	08	Cumhurbaşkanlığı Ödeneği Avansı
165	01	09	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderlerinden Verilen Avanslar
165	01	09	02	01	Memur Giderleri Avansı
165	01	09	02	02	Sözleşmeli Personel Giderleri Avansı
165	01	09	02	03	İşçi Giderleri Avansı
165	01	09	02	04	Geçici Personel Giderleri Avansı
165	01	09	02	05	Diğer Personel Giderleri Avansı
165	01	09	02	07	Milletvekili Giderleri Avansı
165	01	09	05		Cari Transferlerden Verilen Avanslar
165	01	09	05	01	Görev Zararları Avansı
165	01	09	05	02	Hazine Yardımları Avansı
165	01	09	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler Avansı

165	01	09	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler Avansı
165	01	09	05	06	Yurt Dışına Yapılan Transferler Avansı
165	01	09	07		Sermaye Transferlerinden Verilen Avanslar
165	01	09	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri Avansı
165	01	09	07	02	Yurtdışı Sermaye Transferleri Avansı
165	01	09	08		Borç Vermeye İlişkin Avanslar
165	01	09	08	01	Yurtiçi Borç Verme Avansı
165	01	09	08	02	Yurtdışı Borç Verme Avansı
165	02				Mahsup Dönemine Aktarılan Personel Avansları
165	02	11			Yurtiçi Geçici Görev Avansları
165	02	11	03		Yurtiçi Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	11	03	03	Yurtiçi Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	11	06		Yurtiçi Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	11	06	09	Yurtiçi Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	12			Yurtdışı Geçici Görev Avansları
165	02	12	03		Yurtdışı Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	12	03	03	Yurtdışı Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	12	06		Yurtdışı Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	12	06	09	Yurtdışı Geçici Görev Yolluğu Avansı
165	02	13			Yurtiçi Sürekli Görev Avansları
165	02	13	03		Yurtiçi Sürekli Görev Yolluğu Avansı

165	02	13	03	03	Yurtiçi Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	13	06		Yurtiçi Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	13	06	09	Yurtiçi Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	14			Yurtdışı Sürekli Görev Avansları
165	02	14	03		Yurtdışı Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	14	03	03	Yurtdışı Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	14	06		Yurtdışı Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	14	06	09	Yurtdışı Sürekli Görev Yolluğu Avansı
165	02	15			Tedavi Avansları
165	02	15	03		Tedavi Yolluğu Avansı
165	02	15	03	03	Tedavi Yolluğu Avansı
165	02	16			Denetmen Avansları
165	02	16	03		Denetmen Yolluğu Avansı
165	02	16	03	03	Denetmen Yolluğu Avansı
165	02	17			Nato Giderleri Avansları
165	02	17	03		Nato Giderleri Yolluk Avansı
165	02	17	03	02	Nato Giderleri Yolluk Avansı
165	02	18			Maaş, Ücret ve Ödenek Avansları
165	02	18	01		Personel Giderleri Avansları
165	02	18	01	01	Memur Maaş Avansı
165	02	18	01	02	Sözleşmeli Personel Maaş Avansı

165	02	18	01	03	İşçi Ücret Avansı
165	02	18	01	04	Geçici Personel Ücret Avansı
165	02	18	01	05	Diğer Personel Ücret Avansı
165	02	18	01	07	Milletvekili Maaş Avansı
165	02	18	01	08	Cumhurbaşkanlığı Ödeneği Avansı
165	02	99			Diğer Personel Avansları
165	02	99	03		Diğer Personel Giderleri Avansı
165	02	99	03	03	Diğer Personel Giderleri Avansı

C- AVANSLARIN VE İLGİLİ ÖDENEKLERİN MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILMASI VE MAHSUBUNUN YAPILMASI İŞLEMLERİ

Örneğin; tüketime yönelik mal ve malzeme alımları kaleminden verilen bir iş avansına ait belgeler muhasebe birimine geldiği halde mali yıl sonuna kadar muhasebe birimince incelenememişse avans mahsup dönemine aktarılacaktır.

_____ / _____

165.1.1.3.2 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

160.1.3.2 İş Avans ve Kredileri Hesabı

_____ / _____

Avansın mahsup dönemine aktarılmasından sonra, bu avansın verilmesi sırasında bloke edilmiş olan, bu avansa ait ödeneklerde yine muhasebe kaydıyla mahsup dönemine aşağıdaki gibi aktarılacaktır.¹¹

_____ / _____

906.3.2 Mahsup Dönemine Aktarılan Kull. Ödenekler Hs.

903.3.2 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

_____ / _____

904.3.2 Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

_____ / _____

Mahsup dönemi içinde muhasebe biriminin incelemeyi bitirip avansın mahsubunu yapması ile birlikte aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

_____ / _____

150.1.1 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

165.1.1.3.2 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler H.

_____ / _____

11 Belediyelerde bu kayıt 906 nolu hesaba borç 900 nolu hesaba alacak ve 901 nolu hesaba borç 907 nolu hesaba alacak şeklindedir.

834.3.2.1.1 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

şeklinde kayıt yapacaktır.¹²

Burada dikkat edilmesi gereken birden fazla konu vardır.

1. Husus; “834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı” ile ilgilidir. 834 nolu hesap bir bütçe gideri hesabıdır. Ancak, kayda alındığı mali yılın değil geçen mali yılın bütçe giderlerinin kaydedildiği özel bir hesaptır. Bu hesaba kaydedilen tutarlar bütçe uygulaması açısından geçen yılın gideri olarak değerlendirilmekte ve geçen yıla ait kesin hesaba ilave edilmektedir. Yani kesin hesapta 3.2 ekonomik kodunda yer alan tutar, hem “830- Bütçe Giderleri Hesabı”nda yer alan tutarları, hem de “834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı”nda yer alan tutarları göstermelidir.

2. Husus; örneğimizde kullanılan hesapların ayrıntı kodları ile ilgilidir.

Bu örnekte, 160.1.3.2; 165.1.1.3.2; 834.3.2; 903.3.2; 904.3.2; 906.3.2 ana hesap kodları ve ayrıntı kodları kullanılmıştır. 3.2 ekonomik kodu, avansın verildiği, ödeneğin bloke edildiği, avansın ve ödeneğin mahsup dönemine aktarıldığı ve giderin yapıldığı ayrıntı

12 Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri I,” Mali Kılavuz Dergisi, no.17 (Temmuz 2002), 115

kodudur ve tüketime yönelik mal ve malzeme alımlarından kırtasiye alımlarını göstermektedir.

Avans hesaplarının 2. 3. ve 4. düzey ayrıntı kodları (160 ve 165 numaralı hesapların 3.2 kodu) avansın verildiği ve ödenek blokesinin yapılacağı ayrıntı kodlarını göstermektedir ve bütçe gideri hesapları ile ödenek hesaplarının 1. ve 2. düzey ayrıntı kodları ile eşittir. (830, 834, 900, 903, 904, 906 nolu hesapların 3.2 ayrıntı kodu)

3. Husus; dikkat edilmesi gereken 3. husus “834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı”na yazılan tutarın yansıdığı varlık hesabıdır. Burada yapılan bütçe gideri aynı zamanda bir gider olmadığı bir varlık alımı olduğu için yansıma “630-Giderler Hesabı”na değil bir varlık hesabı olan “150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı”na olmuştur.

Bu hatırlatmalardan sonra örneğimize kaldığımız yerden devam edecek olursak;

_____ / _____

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

906.3.2 Mahsup Dönemine Aktarılan Kull. Ödenekler Hs.

_____ / _____

şeklinde yapılan kayıt ile, aktarılan ödenekler kapatılacaktır.

Mahsup dönemini izleyen ilk işgününde ise,

_____ / _____

_____ / _____

835 Gider Yansıtma Hesabı

834.3.2.1.1 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

_____ / _____

kaydı yapılarak “834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı” da kapatılacaktır.

5. BÖLÜM

ÖDENEK İŞLEMLERİ DIŞINDAKİ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

A- BİLANÇO HESAPLARINA İLİŞKİN DÖNEM SONU İŞ- LEMLERİ

1- Duran Varlıklar Ana Hesap Grubundan Dönen Varlıklar Ana Hesap Grubuna Aktarma Kayıtları

Duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar, aşağıdaki şekilde, duran varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara alacak, dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara borç kaydedilir.

117- Menkul Varlıklar Hesabı 217- Menkul Varlıklar Hesabı	XXX.-	XXX.-
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı 220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	XXX.-	XXX.-
122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı 222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alac. Hesabı	XXX.-	XXX.-
127- Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı 227- Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	XXX.-	XXX.-
132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar H. 232- Kurumca Verilen Borçlardan Alac. H.	XXX.-	XXX.-
139- Diğer Kurum Alacakları Hesabı 239- Diğer Kurum Alacakları Hesabı	XXX.-	XXX.-
180- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	XXX.-	XXX.-
181- Gelir Tahakkukları hesabı 281- Gelir Tahakkukları Hesabı	XXX.-	XXX.-
150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı / 157- Diğer Stoklar Hesabı 293- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı	XXX.-	XXX.-

Yukarıdaki işlemlere örnek olarak; 220- Gelirlerden Alacaklar Hesabında izlenen 4.000.-YTL alacağın 2.000.- YTL lik kısmının

vadesinin bir yılın altına indiğinin tespit edilmesi verilebilir. Bu durumda aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	2.000.-
220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	2.000.-

Duran varlıklar içinde izlenen uzun vadeli kurum alacakları hesabında kayıtlı 150.000.- YTL tutarındaki alacağın 90.000.- YTL.sinin vadesinin geçtiği kalanının ise vadesinin bir yılın altına indiği yapılan yıl sonu envanteri sırasında tespit edilerek gerekli yevmiye kayıtları yapılmıştır.

132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	60.000.-
137- Takipteki Kurum Alacaklar Hesabı	90.000.-
232- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar H.	150.000.-

2- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grubundan Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grubuna Aktarma Kayıtları

Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar, aşağıdaki şekilde, uzun vadeli

yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara borç, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

400- Banka Kredileri Hesabı	XXX.-	
300- Banka Kredileri Hesabı		XXX.-
403- Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı	XXX.-	
303- Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı		XXX.-
409- Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı	XXX.-	
309- Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı		XXX.-
410- Dış Mali Borçlar Hesabı	XXX.-	
310- Dış Mali Borçlar Hesabı		XXX.-
429- Diğer Faaliyet Borçları Hesabı	XXX.-	
329- Diğer Faaliyet Borçları Hesabı		XXX.-
430- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	XXX.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		XXX.-
438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı	XXX.-	
368-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı		XXX.-
440- Alınan Sipariş Avansları Hesabı	XXX.-	
340- Alınan Sipariş Avansları Hesabı		XXX.-

449- Alınan Diğer Avanslar Hesabı	XXX.-	
349- Alınan Diğer Avanslar Hesabı		XXX.-
472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	XXX.-	
372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		XXX.-
479- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı	XXX.-	
379- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı		XXX.-
480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	XXX.-	
380- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı		XXX.-
481- Gider Tahakkukları Hesabı	XXX.-	
381- Gider Tahakkukları Hesabı		XXX.-
499- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı	XXX.-	
399- Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı		XXX.-

Yukarıdaki işlemlere örnek olarak; 400- Banka Kredileri Hesabında izlenen 40.000.-YTL tutarındaki banka kredi borcunun 12.000.- YTL lik kısmının vadesinin bir yılın altına indiğinin tespit edilmesi verilebilir. Bu durumda aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

_____ / _____		
400- Banka Kredileri Hesabı	12.000.-	
300- Banka Kredileri Hesabı		12.000.-
_____ / _____		

3- Değer Hareketleri Hesap Grubundaki Hesapların Bakiyelerinin Değer Hareketleri Sonuç Hesabına Aktarılması Kayıtları¹³

Öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan “Değer Hareketleri” hesap grubundaki hesapların borç kalanı verenleri bu hesaplara alacak, değer hareketleri sonuç hesabına borç; alacak kalanı verenler bu hesaplara borç, değer hareketleri sonuç hesabına alacak kaydedilerek kapatılır.

519- Değer Hareketleri Sonuç Hesabı (51- hesap grubundaki hesapların borç bakiyeleri)	XXX.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		XXX.-
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	XXX.-	
519- Değer Hareketleri Sonuç Hesabı (51-Hesap grubundaki hesapların alacak bakiyeleri)		XXX.-

13 Bu başlıkta belirtilen işlemler muhasebe işlemleri birden fazla muhasebe birimi tarafından yürütülen idarelerde yapılmaktadır. Bu açıdan bu başlıktaki dönem sonu işlemleri mahalli idarelerden sadece il özel idarelerini ilgilendirir. Belediyeler, Mahalli İdare Birlikleri, Mahalli İdarelere Bağlı İdareler burada belirtilen dönem sonu işlemlerini yapmazlar.

4- Yabancı Paraya Endekli Kıymetlerin İzlendiği Hesaplarda Değerleme Kayıtları

Dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para tutarları ile yabancı para cinsinden veya yabancı paraya endekli olan tutarlardan günlük veya aylık olarak değerlemeye tabi tutulmayanlar dönem sonunda değerlemeye tabi tutulur ve ilgili hesaplara kaydedilir.

630- Giderler Hesabı	XXX.-	
310- Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hs.		XXX.-
105- Döviz Hesabı		XXX.-
.....		XXX.-
310- Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hs.	XXX.-	
105- Döviz Hesabı	XXX.-	
.....	XXX.-	
600- Gelirler Hesabı		XXX.-

5- Yeniden Değerleme Kayıtları¹⁴

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı değerlerden yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekenler, yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda değer artışı tespit edilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı;

252- Binalar Hesabı	XXX.-	
251- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	XXX.-	
.....	XXX.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX.-
522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı		XXX.-

6. Amortisman Kayıtları¹⁵

Ülkemizde, amortisman kavramı çok farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Amortisman, bir rantın, bir borcun, bir duran varlığın bölüm-

14 Kamu idarelerinde henüz bir yeniden değerlendirme işlemi yapılmamıştır. 2008 sonu itibarıyla bu işlem yapılmayacaktır. Hiçbir kamu idaresi mizanında 522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabına ilişkin borç ve alacak da herhangi bir tutar olmayacaktır.

15 Amortisman işlemleri, 10 Ocak 2008 tarihli ve 26752 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan I Sayı Numaralı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliğine göre yürütülecektir.

lere ayrılarak parça parça bitirilmesi, sona erdirilmesi, akışının durdurulması, ödenmesi şeklinde tanımlanabilir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Amortisman, bir varlığın maliyetinin, öngörülen hizmet süresi boyunca dönemlere dağıtılması şeklinde tanımlanmıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde amortisman tabi varlıklar, bir yıldan fazla kullanılabilen ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan maddi duran varlıklardır. Amortisman tabi varlıklar;

a-Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,

b-Sınırlı bir hizmet süresi olan,

c-Bir kamu idaresi tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde kullanılan ve/veya kurum içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır.

Devlet muhasebesinde, “Arazi ve arsalar, yapılmakta olan yatırımlar ve yatırım avansları amortisman tabi değildir.” denilmektedir. Bu ifadeden tüm arazi ve arsaların amortisman tabi olmadığı sonucu çıkarılmaktadır. Bu ifadenin “boş arazi ve boş arsalar, yapılmakta olan yatırımlar ve yatırım avansları amortisman tabi değildir.” şeklinde düzeltilmesi ve üzerine bina inşa edilen bir arsanın maliyetinin, inşaatın bitimiyle beraber Binalar hesabına eklenmesi gereklidir. Nitekim bu işlemin yapılmaması durumunda Devlet hesaplarında boş bir arsa varmış görüntüsü ortaya çıkmaktadır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı amortisman tabi tutulması gereken varlıklara ilişkin amortisman işlemleri yapılır.

630- Giderler Hesabı	XXX.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX.-
268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX.-

Yıl içinde amortismanına tabi varlıklardan elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına aktarılan duran varlıklar için aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda, kayıtlı değerinden birikmiş amortisman tutarı düşüldükten sonra kalan kısmı kadar amortisman ayrılır.

630- Giderler Hesabı	XXX.-	
299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX.-

Mahalli idareler, 2009 mali yılı dönem sonu işlemleri sırasında amortisman ve tükenme payı ayrılmasını aşağıdaki şekilde yapacaklardır.

a) 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252- Binalar Hesabı, 253- Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254-Taşıtlar Hesabı, 255-Demirbaşlar Hesabında kayıtlı duran varlıklara ilişkin olarak:

1) Bu hesaplardaki duran varlıklardan, maliyet bedeli 14.000.-YTL.nin üzerinde maliyet bedeliyle edinilenler (Ek:1)'de yer alan yararlanma süre ve oranlarına göre amortismanına tabi tutulacaklardır. Bu limitin altında kalanlar ise %100 oranında amortismanına tabi tutulacaktır.

2) Edinim tarihindeki yıl için belirlenen limitin üzerinde bir maliyet bedeli olan amortisman tabi tutulmuş bir varlığın değeri sonraki yıl/yıllarda belirlenen limitin altında kaldığı takdirde, kalan amortisman süresine bakılmaksızın varlığın henüz amorti edilmemiş kısmı tamamen amortisman tabi tutulacaktır.

b) 256-Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı, 260-Haklar Hesabı, 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, 264-Özel Maliyetler Hesabı, 267-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı, 271-Arama Giderleri Hesabı ile 277-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabında kayıtlı duran varlıklara ilişkin olarak:

Bu hesaplarda kayıtlı duran varlıklara uygulanacak amortisman oranı %100 olarak belirlenmiştir. Bu işlemler yeni bir düzenleme yapılmıncaya kadar sonraki yıllarda da aynı şekilde uygulanmaya devam edilecektir.

Ülkemizde geçen üç yıl için üç farklı amortisman yöntemi ortaya konulmuştur ki bu da kamu idarelerinin amortisman yönetim bilgi sistemlerini içinden çıkılmaz bir hale sokmuştur. Özetle;

-2006 mali yılı sonunda; çok düzgün bir tebliğle tüm kamu idarelerine gerek taşınırları gerekse taşınmazları için ister % 100 isterse tebliğ ekindeki oranları kullanmak suretiyle amortisman uygulanması imkanı getirilmiştir. Birçok kamu idaresi bu yıl % 100 amortisman uygulamasını benimsemiştir.

-2007 yılında Taşınır Mal Yönetmeliği yürürlüğe girmiş kamu idarelerinin taşınırlarını kayıtlardan çıkarmaları sonrada yapacakları envanterle taşınırlarını kayıtlara almaları istenmiş ancak bu taşınırların amortismanları ihmal edilmiş adeta yok sayılmıştır. Yıl sonunda yazılan yazılarla kayıtlardan çıkarılan taşınırların envanterlerinin kayıtlardan çıkarılması, kayıtlara alınan yeni taşınırlara % 100 amortis-

man uygulanması yöntemi benimsenmiştir. 2007 yılında kayıtlara giren taşınmazlara 2006 yıl sonundaki tebliğ eki oranların uygulanması istenmiştir.

-2008 yılında yayımlanan tebliğde ise, amortisman uygulaması muhasebe teorilerini şaşırtmaktadır. 2008 ve önceki yıllarda edinilen taşınırlardan değeri 14.000 taşınmazlardan değeri 34.000 lirayı aşmayanlar % 100 amortismanına tabi tutulacaktır. Bu değeri aşanlardan tebliğ göre % 100 amortismanına tabi olamayanlar ise tebliğ eki oranlar uygulanarak amorti edilecektir.

Bu üç karışık uygulamayı yürütebilmek için kamu idarelerinin elle-
rindeki tüm taşınır ve taşınmazları edinim yılları ve edinim değerle-
riyle birlikte listelemeleri; mevcut amortismanların tamamını kayıtlar-
lardan çıkmaları; listelenen taşınır ve taşınmazlara bu üç yıllık uygu-
lamayı dikkate alarak genel bir amortisman uygulamaları ve bunları
kayıtlara almaları gerekmektedir. Bundan sonraki yıllarda da bu
listenin düzenli olarak sürdürülmesi gerekmektedir. Muhasebesi ise
aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (Önceki yıl amortisman tutarları)

268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (Önceki yıl amortisman tutarları)

500- Net Değer Hesabı

(Hesaplanan amortismanlardan geçmiş yıl payına düşenler)

630- Giderler Hs. (Hesaplanan amortismanlardan bu yılın payına düşenler)

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı

(Tüm yıllar toplam amortisman tutarı)

268- Birikmiş Amortismanlar H.

(Tüm yıllar toplam amortisman tutarı)

_____ / _____

B- ZAMANAŞIMI VE HESAPLARIN YILLAR İTİBARIYLA İZLENMESİ VB. YÖNLERDEN YARDIMCI HESAPLAR ARASINDAKİ GÜNCELLENME KAYITLARI

1- Genel Olarak

Zaman aşımı ya da hesapların yıllar itibariyle detaylarının izlenebilmesi ve belirli dönemlerin sonunda hesapların başka hesaplara aktarılabilmesi amacıyla bazı hesaplar yıllar itibariyle bölümlenerek izlenmektedir. Bölümlenmede genel olarak hesapların geçmiş beş yıla ilişkin sonuçları göstermesi esas alınmıştır. Yıllar itibariyle bölümlenmeye tabi tutulan hesaplar şunlardır;

- ✓ 320- Bütçe Emanetleri Hesabı
- ✓ 519- Değer Hareketleri Sonuç Hesabı
- ✓ 522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı
- ✓ 570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı
- ✓ 580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı¹⁶

Dönem sonlarında bu hesapların yardımcı hesapları arasında aktarma kayıtları yapılacaktır. Bu kayıtlardan sonra söz konusu hesaplara ilişkin 01 nolu yardımcı hesap kodunda herhangi bir tutarın kalmaması gerekir. Yani Dönem sonlarında yardımcı hesaplar arasında aktarma yapılan yukarıdaki hesapların 01 nolu cari yıla ait yardımcı hesap kodlarının bakiyesi sıfırdır ve bunların hiçbirisi ertesi yıla devir vermez.

16 Mahalli idareler, Bütçe Emanetleri Hs, Geçmiş Yıl Olumsuz ve Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabını yıllar itibariyle güncelleyeceklerdir. İl özel idareleri ise Değer Hareketleri Sonuç Hesabını ayrıca güncelleyecektir.

2- Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların Zamaşı- mı Yönünden Güncellenmesi Kayıtları

320- Bütçe Emanetleri (Cari Yıla (N) Ait Borçlar)	XXX.-	
320- Bütçe Emanetleri (N-1 Yılına Ait Borçlar)		XXX.-

Bütçe emanetleri hesabının yardımcı hesaplarında kayıtlı tutarların zamaşıımı tarihleri itibariyle güncellenmesine yönelik dönem sonu işlemi yukarıda verilen örnek kayıt doğrultusunda;

- N-1 Yılına Ait Borçlar yardımcı hesabına borç,
N-2 Yılına Ait Borçlar hesabına alacak,
- N-2 Yılına Ait Borçlar yardımcı hesabına borç,
N-3 Yılına Ait Borçlar hesabına alacak,
- N-3 Yılına Ait Borçlar yardımcı hesabına borç,
N-4 Yılına Ait Borçlar hesabına alacak,
- N-4 Yılına Ait Borçlar yardımcı hesabına borç,
N-5 Yılına Ait Borçlar hesabına alacak,

kaydedilerek gerçekleştirilmesi gerekir.

Bütçe emanetleri hesabının yardımcı hesaplarında zamaşıımı sürelerine göre güncelleştirme kayıtlarına ilişkin dönem sonu işleminden önce 31.12 tarihinde, N-5 Yılına Ait Borçlar yardımcı hesabında kayıtlı tutarlar zamaşıımına uğramış olacağı için gelir kaydedilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Örneğin; Mahalli idarenin bütçe emanetleri hesabına ilişkin yardımcı hesap kodları aşağıdaki gibi ise dönem sonunda yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde oluşturulmalıdır;

320- Bütçe Emanetleri Hesabı 310.000.-

320.01 Cari Yıla (N) Ait Borçlar	244.000.-
320.02 (N-1) Yılına Ait Borçlar	25.000.-
320.03 (N-2) Yılına Ait Borçlar	20.000.-
320.04 (N-3) Yılına Ait Borçlar	17.000.-
320.05 (N-4) Yılına Ait Borçlar	3.000.-
320.06 (N-5) Yılına Ait Borçlar	1.000.-

Öncelikle zamanaşımına uğrayan bütçe emanetleri gelir kaydedilir.

_____ / _____

320.06- Bütçe Emanetleri Hesabı 1.000.-

600- Gelirler Hesabı 1.000.-

_____ / _____

805- Gelir Yansıtma Hesabı 1.000.-

800- Bütçe Gelirleri Hesabı 1.000.-

_____ / _____

Daha sonra yardımcı hesaplar arasındaki aktarma kayıtları yapılır.

_____ / _____	
320.05- Bütçe Emanetleri Hesabı	3.000.-
320.06- Bütçe Emanetleri Hesabı	3.000.-
_____ / _____	
320.04- Bütçe Emanetleri Hesabı	17.000.-
320.05- Bütçe Emanetleri Hesabı	17.000.-
_____ / _____	
320.03- Bütçe Emanetleri Hesabı	20.000.-
320.04- Bütçe Emanetleri Hesabı	20.000.-
_____ / _____	
320.02- Bütçe Emanetleri Hesabı	25.000.-
320.03- Bütçe Emanetleri Hesabı	25.000.-
_____ / _____	
320.01- Bütçe Emanetleri Hesabı	244.000.-
320.02- Bütçe Emanetleri Hesabı	244.000.-
_____ / _____	

Bu işlemlerden sonra bütçe emanetleri hesabının 01 nolu yardımcı hesap kodunda herhangi bir tutarın kalmaması gerekir.

3- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabında Kayıtlı Tutarların Güncellenmesi Kayıtları

Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.

570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı (Yılı yardımcı hesabı)	XXX.-	
570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı (Takip eden dönem yardımcı hesabı)		XXX.-

Örneğin; Mahalli idarenin 570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına ilişkin yardımcı hesap kodları aşağıdaki gibiyse dönem sonunda yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde oluşturulmalıdır;

570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	415.000.000.-
570.01- N-1 Yılına Ait Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	308.000.000.-
570.02- N-2 Yılına Ait Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	44.000.000.-
570.03- N-3 Yılına Ait Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	10.000.000.-
570.05- N-5 Yılına Ait Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	53.000.000.-

Burada N-4 yılına ilişkin olumlu faaliyet sonucu görünmemektedir. Bu o dönemde olumsuz faaliyet sonucu elde edildiği anlamına gelmektedir. Burada N ile ifade edilenin cari yıl olduğu anlaşılmalıdır.

Bilindiği üzere bu hesaba dönem başında kayıt yapılmaktadır ve ilk kayıt N-1 yılının olumlu faaliyet sonucudur.

Öncelikle N-5 yılına ait tutarlar net değer hesabına aktarılmalıdır.

_____ / _____

570.05- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet

Sonuçları Hesabı 53.000.000.-

500- Net Değer Hesabı 53.000.000.-

_____ / _____

Daha sonra yardımcı hesaplar arasındaki aktarma kayıtları yapılır.

_____ / _____

570.03- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet

Sonuçları Hesabı 10.000.000.-

570.04- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet

Sonuçları Hesabı 10.000.000.-

_____ / _____

570.02- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet

Sonuçları Hesabı 44.000.000.-

570.03- Geçmiş Yıllar Olumlu

Faaliyet Sonuçları Hesabı 44.000.000.-

_____ / _____

570.01- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet

Sonuçları Hesabı 08.000.000.-

570.02- Geçmiş Yıllar Olumlu

Faaliyet Sonuçları Hesabı 308.000.000.-

Bu işlemlerden sonra 570.01- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabında herhangi bir tutarın kalmaması gerekir.

4- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabında Kayıtlı Tutarların Güncellenmesi Kayıtları

Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba alacak ve borç kaydı yapılır.

580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (Takip eden dönem yardımcı hesabı)	XXX.-	
580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (Yılı yardımcı hesabı)		XXX.-

Örneğin; Mahalli idarenin, 580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabına ilişkin yardımcı hesap kodları aşağıdaki gibiye dönem sonunda yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde oluşturulmalıdır;

580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	41.000.000.-
---	--------------

580.04- N-4 Yılına Ait Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	41.000.000.-
--	--------------

Burada sadece N-4 yılına ilişkin olumsuz faaliyet sonucu söz konusudur. Bu son beş yıl içinde sadece o dönemde olumsuz faaliyet sonucu elde edildiği anlamına gelmektedir. Burada N ile ifade edilenin cari yıl olduğu anlaşılmalıdır. Bilindiği üzere bu hesaba dönem başında kayıt yapılmaktadır ve ilk kayıt N-1 yılının olumlu faaliyet sonucudur.

Yardımcı hesaplar arasında aşağıda belirtilen aktarma kaydı yapılır.

_____ / _____

580.05- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	41.000.000.-
--	--------------

580.04- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	41.000.000.-
--	--------------

_____ / _____

C- BEŞİNCİ YIL SONUNDA NET DEĞERE AKTARMA KAYITLARI

Zaman aşımı ya da hesapların yıllar itibariyle detaylarının izlenebilmesi ve belirli dönemlerin sonunda hesapların başka hesaplara aktarılabilmesi amaçlarıyla bazı hesapların yıllar itibariyle bölümlenerek izlendiği yukarıda belirtilmiş ve detaylarıyla açıklanmıştır.

Aşağıdaki hesaplarda izlenen bu tutarların, beşinci yılın sonunda net değer hesabına aktarılarak kapatılması gerekmektedir. Bu hesaplar;

519- Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı

Dönem sonlarında bu hesapların yardımcı hesapları arasında aktarma kayıtları yapılacaktır. Ancak N-5 yılına ait yardımcı hesaplarda izlenen tutarların net değer hesabın aktarılması gerekmektedir.

D- FAALİYET HESAPLARININ KAPATILMASI VE FAALİYET SONUCUNUN BİLÂNÇOYLA İLİŞKİLENDİRİLMESİ KAYDI

Faaliyet hesapları, kamu idarelerinin faaliyet dönemi süresince tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

Muhasebe uygulamalarının, kamu idareleri tarafından hem nakit hem de tahakkuk esasında yürütülmesi gerekmektedir. Nakit esası

ve tahakkuk esasına ilişkin açıklamalara kitabın başlangıç bölümlerinde yer verilmiştir. Ancak uygulanan muhasebe sisteminin yeni bir uygulama olması nedeniyle faaliyet hesaplarının kullanımı önem arz etmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 51. maddesinde "Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir" denilmektedir. 5018 sayılı Kanuna dayalı olarak Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde tahakkuk esası, bir ekonomik değerin yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması kapsamında, bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın idarenin faaliyet dönemi içinde gerçekleştirilen tüm mali işlemlerinin, nakit hareketinin varlığına bağlı kalınmaksızın kaydedilmesi gerekmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin faaliyet hesaplarına yüklemiş olduğu işlevlerin gerçekleştirilebilmesi amacıyla bu ana hesap grubu;

- Gelir Hesapları,
- Gider Hesapları,
- Faaliyet Sonuçları,

hesap grupları şeklinde bölümlenir. Faaliyet hesapları şunlardır;

600 Gelirler Hesabı

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

630 Giderler Hesabı

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

-İndirim, iade ve iskontolar hesabının borç bakiyesi dönem sonunda faaliyet hesapları hesabına aktarılır.

690- Faaliyet Sonuçları Hesabı	XXX.-	
610- İndirim, İade ve Iskontolar Hesabı		XXX.-

-Gelirler hesabının alacak bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına borç aktarılır.

600- Gelirler Hesabı	XXX.-	
690- Faaliyet Sonuçları Hesabı		XXX.-

- Giderler hesabının borç bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına aktarılır.

690- Faaliyet Sonuçları Hesabı	XXX.-	
630- Giderler Hesabı		XXX.-

- Faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesi öz kaynaklar hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılır.

Dönem faaliyet sonucu olumsuz ise;

591 – Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı	XXX.-	
690- Faaliyet Sonuçları Hesabı		XXX.-

Dönem faaliyet sonucu olumlu ise;

690 - Faaliyet Sonuçları Hesabı	XXX.-	
590 – Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı		XXX.-

Bu işlemlerden sonra faaliyet hesapları ana hesap grubunda yer alan tüm hesaplar kapanır.

Faaliyet sonuçları tablosu, dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı yabancı para cinsinden izlenen tutarların değerlendirilmesi sonucunda oluşan olumlu veya olumsuz farklar ile amortisman uygulaması sonucunda oluşan tutarlar ilgili faaliyet hesaplarına kaydedildikten sonra hazırlanır.

Her faaliyet döneminin sonunda, muhasebe yetkilileri dönem sonu işlemlerini yaparak yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alı-

nacak kesin mizanı çıkarırlar. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.

E- KAPANIŞ KAYDI

Kesin mizanın düzenlenmesini takiben, dönem sonunda son yevmiye olarak borç ve alacak bakiyesi veren hesapların kapatılmasını sağlamak için kesin mizanda borç bakiyesi veren hesaplar alacak; alacak bakiyesi veren hesaplar ise borç kaydı yapılarak muhasebe dönemi kapatılır.

Bir basit örnek olarak aşağıdaki yevmiye kaydı yapılabilir;

320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	xxx.	
322	BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	xxx.	
330	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.	xxx.	
333	EMANETLER HESABI	xxx.	
397	SAYIM FAZLALARI HESABI	xxx.	
410	DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI	xxx.	
500	NET DEĞER HESABI	xxx.	
570	GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	xxx.	
590	DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	xxx.	

102	BANKA HESABI		
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI		xxx.
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI		xxx.
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI		xxx.
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI		xxx.
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI		xxx.
165	MAHSUP DÖN. AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI		xxx.
241	MAL VE HİZMET ÜRETEK KURULUŞ. YATIRILAN SER. HESABI		xxx.
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI		xxx.
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI		xxx.
252	BİNALAR HESABI		xxx.
254	TAŞITLAR HESABI		xxx.
255	DEMİRBAŞLAR HESABI		xxx.
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI		xxx.
259	YATIRIM AVANSLARI HESABI		xxx.

6.BÖLÜM

DÖNEM SONU VE ENVANTER KAYITLARI AÇISINDAN ÖDENEK HESAPLARI

A- GENEL AÇIKLAMALAR

Muhasebenin süreklilik ilkesi gereği kamu idarelerinin faaliyetleri, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür. Sınırsız kabul edilen kamu idarelerinin ömrü, faaliyetlerin sonuçlarının görülebilmesi bakımından çeşitli dönemlere ayrılır. Bu ayrım da Dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde dönemsellik, “Kamu idarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Dönelere ayrılan ömür itibariyle, kamu idarelerinin faaliyet sonuçları tespit edilir. Kamu idarelerinin ömrünün bu dönemleri genel olarak bir yıllık süreyi kapsamakta ve 1 Ocakta başlamakta ve 31 Aralıkta son bulmaktadır. Bu devir hesap dönemi ya da mali yıl olarak adlandırılmaktadır. Tabidir ki, kamu idarelerinin ömrünün daha kısa sürelerle ayrılması ve faaliyet sonuçlarının bu süreler itibariyle tespit edilmesi de mümkündür. Bu çerçevede üçer aylık raporlamalar da yapılmaktadır.

Faaliyet sonuçlarının kesin olarak çıkarılmak istendiği tarih dönem sonu olarak adlandırılmaktadır. Bu tarih itibariyle kamu idarelerinin mali tabloları hazırlanmaktadır. Mali tablo hazırlanırken her bir varlık ve kaynak kalemi gözden geçirilmekte ve değerlemesi yapılmaktadır. Bu değerlendirme süreci, doğrudan kamu idaresinin faaliyet sonuçlarını etkilediği için son derece önemlidir ve dolayısıyla bu süre-

ce ilişkin muhasebe ilkeleri yanında birçok mevzuat düzenlemesi de mevcuttur.

Dönem sonu işlemlerinin dar açıdan başlangıç noktası, geçici mizan olarak adlandırılan mizandır. Geçici mizan kayıtlarına göre hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. Ancak bu tablo, uygulanan muhasebe yöntemleri nedeniyle bazı hesaplar gerçek durumu göstermemesi; aşınma, hata ve hile nedeniyle hesapların kaydi durumu ile fiili durumu arasında farklılar olması; Bilgilerin zaman zaman idarenin muhasebe birimine geç intikal etmesi gibi nedenlerle kamu idaresinin gerçek durumunu göstermekten uzaktır.¹⁷

Aslında iki geçici mizan söz konusudur. Birincisi; gün sonu, haftanın belirli günleri ve ay sonu işlemleriyle muhasebe içi envanter çalışmaları yapılmadan önce hazırlanan geçici mizan, ikincisi ise bu işlemler yapıldıktan sonra hazırlanan geçici mizandır. Bu çalışmada bahsedilen dönem sonu işlemlerine başlamadan önce ikinci türden, yani gün sonu, haftanın belirli günleri ve ay sonu işlemleriyle muhasebe içi envanter işlemler tamamlanarak, elde edilen bir geçici mizana ihtiyaç bulunmaktadır. Dönem sonu işlemleri bu mizan üzerine tesis edilmek zorundadır.

Ödenek hesapları, kesin hesabın muhasebe kayıtlarından çıkarılmasına esas olacak şekilde belirlenmiş aşağıdaki hesaplardan oluşur:

➤ 900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

17 Erkan Karaarslan, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Dönemsonu Uygulamaları, Mahalli İdareler Teknoloji Araştırma Geliştirme Derneği Yayını No: 4, Ankara, Kasım 2007s.345

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

Ödenek hesapları hesap grubunda yer alan hesaplara kayıt yapılırken, yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır.

Ödenek hesapları bilindiği gibi nazım hesaplar içinde yer almaktadır. Nazım hesaplar, varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile kamu idarelerinin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemlerini ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülükleri kapsamaktadır.

Ödenek hesapları mutlak surette kendi arasında özel bir modül şeklinde çalışacaktır. Bu hesaplara herhangi bir bilânço, bütçe ya da faaliyet hesabı karşısında borç ya da alacak kaydı yapmak mümkün değildir.

B- DÖNEM SONU ÖNCESİNDE YAPILACAK ÖDENEK HESAPLARINA İLİŞKİN İŞLEMLER

Aralık ayında dönem sonu işlemlerine geçmeden önce, öncelikle ödeneğine dayanılarak gerçekleşip, bütçeye gider kaydedilen tutarlara ilişkin ödenekli gider kayıtları yapılmak zorundadır.

Bu kaydı takiben ön ödemelerden mahsup dönemine aktarılanların ve bunların ödeneklerinin mahsup dönemine aktarılması kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.

a- Birden fazla muhasebe biriminde muhasebe işlemleri yürütülen mahalli idarelerde, bir taraftan mahsup dönemine aktarılan kullanılacak ödenekler hesabına borç, mahsup dönemine aktarılan ödenekler hesabına alacak; diğer taraftan ödenekler hesabına borç, kullanılacak ödenekler hesabına alacak,

165- Mahsup Dönemine A. Avans ve Kre. Hesabı	XXX.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		XXX.-
906- M.D.A.Kullanılacak Ödenekler Hesabı	XXX.-	
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		XXX.-
904- Ödenekler Hesabı	XXX.-	
907- M.D.A. Ödenekler Hesabı		XXX.-

b- Muhasebe işlemleri tek bir muhasebe birimince yürütülen idarelerde (Belediye, bağlı idare ve birliklerde,) bir taraftan mahsup dönemine aktarılan kullanılacak ödenekler hesabına borç, mahsup dönemine aktarılan ödenekler hesabına alacak; diğer taraftan bütçe ödenekleri hesabına borç, gönderilecek bütçe ödenekleri hesabına alacak,

165- Mahsup Dönemine A. Avans ve Kre. Hesabı	XXX.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		XXX.-
906- M.D.A.Kullanılacak Ödenekler Hesabı	XXX.-	
900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı		XXX.-
901- Bütçe Ödenekleri Hesabı	XXX.-	
907- M.D.A. Ödenekler Hesabı		XXX.-

Bu kayıtların ardından ay sonu kaydı olarak ödenek tenkis kayıtları yapılmak zorundadır. Yıl sonunda kalan ödeneğin tenkis kaydı, dönem sonu işlemlerine geçilmeden önceki ara bir kayıttır. Muhasebe birimleri aralık ayı ödenekli gider işlemlerini gerçekleştirdikten sonra, mevcut ödenek tutarından mahsup dönemde kapatılacak avanslara ilişkin saklı tutulacak ödenek tutarı da dikkate alınarak, varsa tenkis edilebilecek ödenek tutarı tenkis edilir. Kamu idarelerinde, 903- Kullanılacak Ödenekler Hesabının borç kalanı tenkis edilecek ödenek tutarını verir. Tenkis kaydı, 903- Kullanılacak Öde-

nekler Hesabına alacak, 904- Ödenekler Hesabına borç kaydı yapılarak tamamlanır.

Bu işlemler ilk geçici mizan çıkarıldıktan sonra dönem sonu işlemlerine geçilmeden önce yapılacak **ay sonu kayıtlarındandır**. Bu işlemler dönem sonu işlemlerinin yapılmasına esas ikinci geçici mizan çıkarılmadan önce tamamlanacaktır.

“Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı” ve “Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı” dışındaki ödenek hesapları dönem sonu işlemleri sırasında tamamen kapatılarak sıfır bakiye vermesi gereken hesaplardandır. Bu bütçenin yıllık olma prensi gereği de zorunludur. Bütçe uygulamasının bitmesiyle birlikte bu hesaplarda kapatılmakta ve hiçbirisi bakiye vermemektedir. Dönem sonu işlemleri yapıldıktan sonra elde edilen kesin mizanda 906 ve 907 nolu hesaplar dışında 90 ile başlayan ödenek hesaplarının tamamının sıfır bakiye vermesi gerekmektedir. Ertesi yıl bütçe uygulamasıyla birlikte bu hesaplara da kayıt yapılmaya başlanmaktadır.

Aşağıda ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu uygulamaları yer almaktadır.

C- DÖNEM SONUNDA ÖDENEK HESAPLARININ KAPATILMASI

Karataş Belediyesinde Ödenek Hesaplarıyla İlgili işlemler aşağıdaki gibidir.

Adana Karataş Belediyesi Bütçesi’ne hizmet alımları ekonomik koddan 50.000.- TL ödenek verilmiştir.

900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı	50.000.-	
901- Bütçe Ödenekleri Hesabı		50.000.-

Kurum bütçesi içerisinde yapılan aktarmalarla eklenen ödenekler;

900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı	XXX.-	
901- Bütçe Ödenekleri Hesabı		XXX.-

Kurum bütçesi içerisinde yapılan aktarmalarla düşülen ödenekler;

901- Bütçe Ödenekleri Hesabı	XXX.-	
900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı		XXX.-

Adana Karataş İlçe Belediyesi, Ocak ayında 5.000.- TL bedelle alınmış olan demirbaşa ilişkin fatura ve diğer kanıtlayıcı evrakı ödeme emrine bağlanmış ve ilgili firmaya ödemesini yapmıştır.

255- Demirbaşlar Hesabı	5.000.-	
103- Verilen Çekler ve G.E. Hesabı		5.000.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		5.000.-

905- Ödenekli Giderler Hesabı	5.000.-	
900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı		5.000.-

Yılı içerisinde bütçeden fazla veya yersiz ödendiğinin anlaşılması üzerine 2.000.- TL'lik demirbaş alımı ile ilgili olan tutar, tahakkukun iptali nedeniyle ödeneğine iade edilmesi gerekmiştir.

900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı	2.000.-	
905- Ödenekli Giderler Hesabı		2.000.-

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	2.000.-	
255- Demirbaşlar Hesabı		2.000.-
835- Gider Yansıtma Hesabı	2.000.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı		2.000.-

Karataş Belediyesi tarafından verilen 250.- TL'lik avansın, mal teslim alındığı halde mahsubu yapılamadığından mahsup dönemine aktarılmıştır.

165- M.D.A. Avans ve Krediler Hesabı	250.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		250.-
906- M.D.A.Kullanılacak Ödenekler Hesabı	250.-	
900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı		250.-
901- Bütçe Ödenekleri Hesabı	250.-	
907- M.D.A. Ödenekler Hesabı		250.-

D- BELEDİYELER İÇİN ÖDENEK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK MONOGRAFİ

Belediye başlangıç ödenekleri aşağıdaki gibidir.

BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ

1

01.01 Personel ödeneği	300.000
02.01 Sosyal Güv. ödeneği	200.000
03.05 Hizmet Alımları	100.000
09.06 YEDEK ÖDENEK	250.000

<u>900.01.01</u>	<u>900.02.01</u>	<u>900.03.05</u>	<u>900.09.06</u>
300.000	200.000	100.000	250.000
300.000	200.000	100.000	250.000
0	0	0	0

<u>901.01.01.01</u>	<u>901.01.02.01</u>	<u>901.01.03.05</u>	<u>901.01.09.06</u>
300.000	200.000	100.000	250.000
0	0	0	0
300.000	200.000	100.000	250.000

Bu ödeneklerden aşağıdaki tutarlar harcanmıştır.

BÜTÇE GİDERİ

2

01.01 Personel ödeneği	50.000
02.01 Sosyal Güv. ödeneği	10.000
03.05 Hizmet Alımları	40.000

900.01.01	900.02.01	900.03.05	900.09.06
300.000	200.000	100.000	250.000
50.000	10.000	40.000	
300.000	200.000	100.000	250.000
50.000	10.000	40.000	0

901.01.01.01	901.01.02.01	901.01.03.05	901.01.09.06
300.000	200.000	100.000	250.000
0	0	0	0
300.000	200.000	100.000	250.000

905.01.01	905.02.01	905.03.05
50.000	10.000	40.000
50.000	10.000	40.000
0	0	0

Aşağıda belirtilen aktarma işlemi tesis edilmiştir.

3

AKTARMA

03.05 DEN 20.000.-YTL 01.01 'E 15.000.- VE 02.01 'E 5.000.- YTL OLARAK AKTARILMIŞTIR.

900.01.01		900.02.01		900.03.05		900.09.06	
300.000	50.000	200.000	10.000	100.000	40.000	250.000	
15.000		5.000			20.000		
315.000	50.000	205.000	10.000	100.000	60.000	250.000	0

901.01.01.01		901.01.02.01		901.01.03.05		901.01.09.06	
	300.000		200.000		100.000		250.000
0	300.000	0	200.000	0	100.000	0	250.000

901.11.01.01 K.İ.Eklenen		901.11.02.01 K.İ.Eklenen		901.12.03.05 K.İ.Düşülen	
	15.000		5.000	20.000	
0	15.000	0	5.000	20.000	0

905.01.01		905.02.01		905.03.05	
50.000		10.000		40.000	
50.000	0	10.000	0	40.000	0

Yedek ödenekten aşağıda belirtilen aktarma işlemi yapılmıştır.

YEDEK ÖDENEK

4

09.06 YEDEK ÖDENEKDEN 250.000.-YTL 03.05 HİZMET ALIMLARINA AKTARILMIŞTIR.

900.01.01		900.02.01		900.03.05		900.09.06	
300.000	50.000	200.000	10.000	100.000	40.000	250.000	250.000
15.000		5.000		250.000	20.000		
<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>	
315.000	50.000	205.000	10.000	350.000	60.000	250.000	250.000

901.01.01.01		901.01.02.01		901.01.03.05		901.01.09.06	
	300.000		200.000		100.000		250.000
<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>	
0	300.000	0	200.000	0	100.000	0	250.000

901.11.01.01 K.İ.Eklenen		901.11.02.01 K.İ.Eklenen		901.12.03.05 K.İ.Düşülen		901.13.03.05 YEDEK.Eklenen		901.14.09.06 YEDEK.Düşülen	
	15.000		5.000	20.000			250.000	250.000	
<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>	
0	15.000	0	5.000	20.000	0	0	250.000	250.000	0

905.01.01		905.02.01		905.03.05	
50.000		10.000		40.000	
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
50.000	0	10.000	0	40.000	0

İkinci bir bütçe gideri yapılmıştır.

5

BÜTÇE GİDERİ

01.01 Personel ödeneği	250.000
02.01 Sosyal Güv. ödeneği	195.000
03.05 Hizmet Alımları	280.000

900.01.01		900.02.01		900.03.05		900.09.06	
300.000	50.000	200.000	10.000	100.000	40.000	250.000	250.000
15.000		5.000		250.000	20.000		
	250.000		195.000		280.000		
<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>	
315.000	300.000	205.000	205.000	350.000	340.000	250.000	250.000

901.01.01.01		901.01.02.01		901.01.03.05		901.01.09.06	
	300.000		200.000		100.000		250.000
0	300.000	0	200.000	0	100.000	0	250.000

901.11.01.01		901.11.02.01		901.12.03.05		901.13.03.05		901.14.09.06	
K.İ.Eklenen		K.İ.Eklenen		K.İ.Düşülen		YEDEK.Eklenen		YEDEK.Düşülen	
	15.000		5.000	20.000		250.000		250.000	
0	15.000	0	5.000	20.000	0	0	250.000	250.000	
0	15.000	0	5.000	20.000	0	0	250.000	250.000	

905.01.01		905.02.01		905.03.05	
50.000		10.000		40.000	
250.000		195.000		280.000	
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
300.000	0	205.000	0	320.000	0

Dönem sonunda kullanılmayan ödenekler aşağıdaki şekilde iptal edilmiştir.

6

DÖNEM SONU KULLANILMAYAN ÖDENEKLERİN İPTALİ

01.01 Personel ödeneği	15.000
03.05 Hizmet Alımları	10.000

900.01.01		900.02.01		900.03.05		900.09.06	
300.000	50.000	200.000	10.000	100.000	40.000	250.000	250.000
15.000		5.000		250.000	20.000		
	250.000		195.000		280.000		
	15.000				10.000		
315.000	315.000	205.000	205.000	350.000	350.000	250.000	250.000
901.01.01.01		901.01.02.01		901.01.03.05		901.01.09.06	
	300.000		200.000		100.000		250.000
0	300.000	0	200.000	0	100.000	0	250.000
901.11.01.01 K.İ.Eklenen		901.11.02.01 K.İ.Eklenen		901.12.03.05 K.İ.Düşülen		901.13.03.05 YEDEK.Eklenen	
	15.000		5.000	20.000			250.000
0	15.000	0	5.000	20.000	0	0	250.000
901.14.09.06		901.25.01.01		901.25.03.05			
250.000		15.000		10.000			
250.000	0	15.000	0	10.000	0		
905.01.01		905.02.01		905.03.05			
50.000		10.000		40.000			
250.000		195.000		280.000			
300.000	0	205.000	0	320.000	0		

Monografisi çözülen belediyede dönem sonunda ödenek hesaplarının bakiyesi aşağıda gibi olacaktır.

DÖNEM SONU KULLANILMAYAN ÖDENEKLERİN İPTALİ

01.01 Personel ödeneği	15.000
03.05 Hizmet Alımları	10.000

7

900.01.01		900.02.01		900.03.05		900.09.06	
300.000	50.000	200.000	10.000	100.000	40.000	250.000	250.000
15.000		5.000		250.000	20.000		
	250.000		195.000		280.000		
	15.000				10.000		
315.000	315.000	205.000	205.000	350.000	350.000	250.000	250.000

901.01.01.01		901.01.02.01		901.01.03.05		901.01.09.06	
	300.000		200.000		100.000		250.000
0	300.000	0	200.000	0	100.000	0	250.000

901.11.01.01		901.11.02.01		901.12.03.05		901.13.03.05	
K.İ.Eklenen		K.İ.Eklenen		K.İ.Düşülen		YEDEK.Eklenen	
	15.000		5.000	20.000			250.000
0	15.000	0	5.000	20.000	0	0	250.000

901.14.09.06		901.25.01.01		901.25.03.05	
250.000		15.000		10.000	
250.000	0	15.000	0	10.000	0

905.01.01		905.02.01		905.03.05	
50.000		10.000		40.000	
250.000		195.000		280.000	
300.000	0	205.000	0	320.000	0

901 Alacak Toplamı	1.120.000
901 Borç Toplamı	295.000
BAKİYE	825.000
905 BAKİYE	825.000

Monografisi çözülen belediyede dönem sonu hesap kapatma aşığıdaki yevmiye de belirtilen şekilde yapılması gerekecektir.

8

DÖNEM SONU İŞLEMİ

01.01 Personel ödeneği	15.000
03.05 Hizmet Alımları	10.000

900.01.01		900.02.01		900.03.05		900.09.06	
300.000	50.000	200.000	10.000	100.000	40.000	250.000	250.000
15.000		5.000		250.000	20.000		
	250.000		195.000		280.000		
	15.000				10.000		
315.000	315.000	205.000	205.000	350.000	350.000	250.000	250.000

901.01.01.01		901.01.02.01		901.01.03.05		901.01.09.06	
300.000	300.000	200.000	200.000	100.000	100.000	250.000	250.000
300.000	300.000	200.000	200.000	100.000	100.000	250.000	250.000

901.11.01.01		901.11.02.01		901.12.03.05		901.13.03.05	
K.İ.Eklenen		K.İ.Eklenen		K.İ.Düşülen		YEDEK.Eklenen	
15.000	15.000	5.000	5.000	20.000	20.000	250.000	250.000
15.000	15.000	5.000	5.000	20.000	20.000	250.000	250.000

901.14.09.06		901.25.01.01		901.25.03.05	
250.000	250.000	15.000	15.000	10.000	10.000
250.000	250.000	15.000	15.000	10.000	10.000

905.01.01		905.02.01		905.03.05		901 Alacak Toplamı	
50.000	300.000	10.000	205.000	40.000	320.000	1.120.000	
250.000		195.000		280.000		901 Borç Toplamı	
						295.000	
300.000	300.000	205.000	205.000	320.000	320.000	BAKIYE	
						825.000	
						905 BAKIYE	
						825.000	

YEVMIYE DEFTERİ (DÖNEM SONU)	BORÇ	ALACAK
901.01.01.01	300.000	
901.01.02.01	200.000	
901.01.03.05	100.000	
901.01.09.06	250.000	
901.11.01.01	15.000	
901.11.01.02	5.000	
901.13.03.05	250.000	
901.12.03.05		20000
901.14.09.06		250.000
901.25.01.01		15.000
901.25.03.05		10.000
905.01.01		300.000
905.02.01		205.000
905.03.05		320.000
	1.120.000	1.120.000

E- İL ÖZEL İDARELERİ İÇİN ÖDENEK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK MONOGRAFI

1	Bütçede Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları için 500.000.- TL ödenek Konulmuştur.				
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	500.000,00
901	01	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	500.000,00
2	Mevzuatı gereği önceki yıldan devredilen Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları için 40.000.- TL ödenek bulunmaktadır.				
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	40.000,00
901	03	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	40.000,00

3

Başka kurumlarından aktarmalarla gelen Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları için 60.000.- TL ödenek vardır.

900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	60.000,00
901	09	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	60.000,00

4

Aynı kurumun 06.02 tertibinden Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları için 80.000.- TL ödenek aktarılmıştır.

900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	80.000,00
901	11	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	80.000,00
901	12	06	02	GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	80.000,00

900	06	02		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Menkul Sermaye Üretim Giderleri	80.000,00
5 Yedek ödenekten Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları için 35.000.- TL ödenek aktarılmıştır.					
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	35.000,00
901	13	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	35.000,00
901	14	09	06	GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Yedek Ödenek	35.000,00
900	09	06		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Yedek Ödenek	35.000,00

6

Bütçe Kanunu ile tüm ödeneklerden % 10 oranında kesinti yapılmıştır.

901	02	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00

7

Merkez birimine 300.000.- TL, Merkez dışı birimlerine ise 275.000.- TL üretime yönelik mal ve malzeme alımlarından ödenek gönderilmiştir.

902	03	01		BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	300.000,00
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	300.000,00

902	03	01		BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	275.000,00	
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	275.000,00	
903	03	01		KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	300.000,00	
904	03	01		ÖDENEKLER HESABI/Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	300.000,00	
8	Mal ve Hizmet Alımları için 50.000.- TL DMO Nezdinde kredi açılmıştır.					
160	02	03	01	İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Hizmet Alımları	50.000,00	

360	03	09		ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI / Damga Vergisi	375,00
103	02			VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI / Gönderme Emri	49.625,00

9 **Mal ve Hizmet Alımları için 200.000.- TL + KDV Tutarında alım yapılmıştır.**

630	03	01	09	GİDERLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	236.000,00
360	03	09		ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI / Damga Vergisi	1.500,00
103	02			VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI / Gönderme Emri	234.500,00
830	03	01	09	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI / Diğer Mal ve Malzeme Alımları	236.000,00

835				GİDER YANSITMA HESABI	236.000,00
905	03	01		ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	236.000,00
903	03	01		KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	236.000,00
10 Krediye ilişkin gider belgeleri gelmiştir.					
630	03	01	09	GİDERLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00
160	02	03	01	İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Hizmet Alımları	50.000,00
830	03	01	09	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI / Diğer Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00
835				GİDER YANSITMA HESABI	50.000,00

905	03	01		ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00	
903	03	01		KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00	
11	20.000.- TL yersiz ödeme yapılmış ve ödeneğine iade işlemi yapılmasına karar verilmiştir.					
903	03	01		KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	20.000,00	
905	03	01		ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	20.000,00	
140	01	01		KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	20.000,00	
630	03	01	09	GİDERLER HESABI /Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	20.000,00	
835				GİDER YANSITMA HESABI	20.000,00	

830	03	01	09	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI / Diğer Mal ve Malzeme Alımları	20.000,00
12	Mal ve Hizmet Alımları için 1.000.- TL Avans açılmıştır.				
160	01	03	01	İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Hizmet Alımları	1.000,00
103	02			VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI / Gönderme Emri	1.000,00
13	Avans tutarı mahsup dönemine kalmıştır.				
165	01	01	03	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	1.000,00
160	01	03	01	İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Hizmet Alımları	1.000,00

906	03	01		MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	1.000,00
903	03	01		KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	1.000,00
904	03	01		ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	1.000,00
907				MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI	1.000,00
14	Merkez dışı birimlere ait ödeneklerden 15.000.- TL. lik kısmı kullanılmamıştır.				
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	15.000,00
902	03	01		BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	15.000,00

15

**Merkez Muhasebe Birimince kullanılan
33.000.- TL ödenek tenkis edilmiştir.**

904	03	01		ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	33.000,00
903	03	01		KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	33.000,00
900	03	01		GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	33.000,00
902	03	01		BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	33.000,00

16

Ödenekli Gider Hesapları kapatılmıştır.

904	03	01		ÖDENEKLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	266.000,00
905	03	01		ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	266.000,00

17	Mevzuatı gereği ertesi yıla 5.000.- TL ödenek devri yapılmıştır.			
901	19	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ 5.000,00 HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
900	03	01		GÖNDERİLECEK 5.000,00 BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
18	Kullanılmayan 133.000.- TL ödenek iptal edilmiştir.			
901	25	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ 133.000,00 HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
900	03	01		GÖNDERİLECEK 133.000,00 BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI/Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
19	Hesapların Bakiyelerinin Kapatılmıştır.			
901	01	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ 500.000,00 HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
901	03	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ 40.000,00 HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları

901	09	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	60.000,00
901	11	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	80.000,00
901	13	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	35.000,00
901	02	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	50.000,00
901	19	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	5.000,00
901	25	03	01	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	133.000,00
902	03	01		BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI / Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	527.000,00

7. BÖLÜM

DÖNEM BAŞI İŞLEMLERİ

A- AÇILIŞ KAYDI

1 Nolu Yevmiye Kaydı; Tüm mahalli idarelerde, malî yılın başında muhasebe kayıtlarının açılmasını sağlamak üzere önceki faaliyet döneminin son yevmiyesinde borç kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarlar alacak kaydı yapılarak, alacak kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarlar ise borç kaydı yapılarak dönem başlatılır. Bu tüm kamu idarelerinde 1 nolu yevmiye kaydını oluşturacaktır ve açılış ya da başlangıç kaydı adını alacaktır.

Açılış kaydına aşağıdaki basit örnek verilebilir;

1 NOLU AÇILIŞ KAYDI ÖRNEĞİ

	BORÇ	ALACAK
100 Kasa Hs.	xxx.-	
102 Banka Hs.	xxx.-	
105 Döviz Hs.	xxx.-	
108 Diğer Hazır Değerler Hs.	xxx.-	
112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hs.	xxx.-	
117 Menkul Varlıklar Hs.	xxx.-	
120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	xxx.-	
121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs.	xxx.-	

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hs.	xxx.-	
132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hs.	xxx.-	
140 Kişilerden Alacaklar Hs.	xxx.-	
150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	xxx.-	
157 Diğer Stoklar Hs.	xxx.-	
162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hs.	xxx.-	
165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hs.	xxx.-	
190 Devreden Katma Değer Vergisi Hs.	xxx.-	
197 Sayım Noksanları Hs.	xxx.-	
220 Gelirlerden Alacaklar Hs.	xxx.-	
222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hs.	xxx.-	
227 Diğer Faaliyet Alacakları Hs.	xxx.-	
240 Malî Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hs.	xxx.-	
241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Se. Hs.	xxx.-	
242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Serma. Hs.	xxx.-	
250 Arazi ve Arsalar Hs.	xxx.-	
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hs.	xxx.-	
252 Binalar Hs.	xxx.-	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs.	xxx.-	
254 Taşıtlar Hs.	xxx.-	
255 Demirbaşlar Hs.	xxx.-	

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	xxx.-	
259 Yatırım Avansları Hs.	xxx.-	
260 Haklar Hs.	xxx.-	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs.	xxx.-	
281 Gelir Tahakkukları Hs.	xxx.-	
294 Elden Çık. Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hs.	xxx.-	
580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hs. (-)	xxx.-	
591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hs. (-)	xxx.-	
500 Net Değer Hs.	xxx.-	
519 Değer Hareketleri Sonuç Hs.	xxx.-	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.(-)		xxx.-
106 Döviz Gönderme Emirleri Hs. (-)		xxx.-
138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hs.(-)		xxx.-
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs. (-)		xxx.-
247 Sermaye Taahhütleri Hs. (-)		xxx.-
257 Birikmiş Amortismanlar Hs. (-)		xxx.-
268 Birikmiş Amortismanlar Hs. (-)		xxx.-
299 Birikmiş Amortismanlar Hs. (-)		xxx.-
320 Bütçe Emanetleri Hs.		xxx.-
322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hs.		xxx.-
323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hs.		xxx.-

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		xxx.-
330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hs.		xxx.-
333 Emanetler Hs.		xxx.-
340 Alınan Sipariş Avansları Hs.		xxx.-
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		xxx.-
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs.		xxx.-
363 Kamu İdareleri Payları Hs.		xxx.-
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs.		xxx.-
391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hs.		xxx.-
397 Sayım Fazlaları Hs.		xxx.-
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.		xxx.-
481 Gider Tahakkukları Hs.		xxx.-
570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuç.Hs.		xxx.-
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hs.		xxx.-
500 Net Değer Hs. ¹⁸		xxx.-
519 Değer Hareketleri Sonuç Hs.		xxx.-

18 500 Nolu Net Değer Hesabı, 519 Nolu Değer Hareketleri Sonuç Hesabı ve 522 Nolu Yeniden Değerleme Farkları Hesabı ana hesap düzeyinde borç ve alacak bakiyesi verebilir. Bu nedenle mahalli idarelerin açılış kayıtlarında borçta da alacakta da bulunabilir.

B- HESAPLARININ GEÇMİŞ YIL FAALİYET SONUÇLARI HESAPLARINA AKTARILMASI KAYDI

2 Nolu Yevmiye Kaydı; Açılış kaydını takiben önceki dönem olumlu veya olumsuz faaliyet sonucu, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılır.

Mahalli idarenin önceki yıl işlemleri sonucunda, olumlu faaliyet sonucu ortaya çıkmışsa (600- Gelirler Hesabı'nın alacak bakiyesi 630-Giderler Hesabı'nın borç bakiyesinden fazlaysa) açılış kaydında 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı alacak bakiyesi verecektir. Bu bakiyenin aşağıdaki yevmiye kaydıyla 570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı'na aktarılması gerekmektedir.

- 2007 yılında gerçekleşen 1.000.000.-YTL dönem olumlu faaliyet sonucu 2008 yılı açılış kaydını takiben geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı	1.000.000.-	
570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı		1.000.000.-

Bu kayıttan da anlaşılacağı gibi 590 nolu hesaba ilk kayıt dönem sonunda yapılmakta ve iki nolu yevmiye kaydıyla bu hesap tekrar kapatılmaktadır.

C- FAALİYET SONUÇLARI HESAPLARININ GEÇMİŞ YIL FAALİYET SONUÇLARI HESAPLARINA AKTARILMASI KAYDI

2 Nolu Yevmiye Kaydı; Açılış kaydını takiben önceki dönem olumlu veya olumsuz faaliyet sonucu, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılır.

Kamu idaresinin önceki yıl işlemleri sonucunda, olumlu faaliyet sonucu ortaya çıkmışsa (600- Gelirler Hesabı'nın alacak bakiyesi 630-Giderler Hesabı'nın borç bakiyesinden fazlaysa) açılış kaydında 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı alacak bakiyesi verecektir. Bu bakiyenin aşağıdaki yevmiye kaydıyla 570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı'na aktarılması gerekmektedir.

- 2007 yılında gerçekleşen 1.000.000.-YTL dönem olumlu faaliyet sonucu 2008 yılı açılış kaydını takiben geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı	1.000.000.-	
570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı		1.000.000.-

Bu kayıttan da anlaşılacağı gibi 590 nolu hesaba ilk kayıt dönem sonunda yapılmakta ve iki nolu yevmiye kaydıyla bu hesap tekrar kapatılmaktadır. Bu nedenle bu hesabın dönem içinde bakiyesinin sıfır olması icap eder.

Mahalli idarenin önceki yıl işlemleri sonucunda, olumsuz bir faaliyet sonucu ortaya çıkmışsa (630- Giderler Hesabı'nın borç bakiyesi 600- Gelirler Hesabı'nın alacak bakiyesinden fazlasıyla) açılış kaydında, 591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı borç bakiyesi verecektir. Bu bakiyenin aşağıdaki yevmiye kaydıyla 580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı'na aktarılması gerekmektedir.

- 2007 yılında gerçekleşen 2.000.000.-YTL dönem olumsuz faaliyet sonucu, 02.01.2008 tarihinde açılış kaydını takiben geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılmıştır.

580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	2.000.000.-	
591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı		2.000.000.-

Bu kayıttan da anlaşılacağı gibi 591 nolu hesaba ilk kayıt dönem sonunda yapılmakta ve iki nolu yevmiye kaydıyla bu hesap tekrar kapatılmaktadır. Bu nedenle bu hesabın dönem içinde bakiyesinin sıfır olması gerekmektedir

D- MAHALLİ İDARE BÜTÇESİNİN VE BÜTÇE İLE YAPILAN KESİNTİLERİN KAYDI

3 Nolu Yevmiye Kaydı; Ödenek hesapları; bütçe ile verilen veya yılı içinde eklenen ödenekler ile bu ödeneklerden muhasebe birimlerine gelen ödenekler, bunlardan yapılan kullanım ve tenkisler ile mahsup dönemine aktarılan tutarların izlenmesi için kullanılır.

Ödenek hesaplarında; kesin hesaba ulaşmak ve bütçe muhasebesini ortaya çıkarmak amacıyla yapılan değişikliklerden en çok etkilenen hesap “901 Bütçe Ödenekleri Hesabı” olmuştur. Bu hesabın yardımcı hesaplarına (detayına) baktığımız zaman hesabın mevcut ödenek kaydı öncesinde ödenek türleri ve işlemleri olarak muhasebede tasnif edildiğini görmekteyiz.

E- BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABINA KAYDEDİLEN 15 ARALIK MEMUR MAAŞLARININ BÜTÇELEŞTİRİLMESİ KAYDI

4 Nolu Yevmiye Kaydı; Bilindiği üzere memur maaşları peşin olarak yani çalışmadan ödenmektedir. Konuyla ilgili olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünce yayınlanan 6 sıra nolu Genel Tebliğde¹⁹; “28/9/1988 tarihli ve 3472 sayılı Kanunla

-Devlet memurları ile diğer kamu görevlilerine ilişkin kanunlarda yer alan “aybaşı” ibarelerinin “ayın 15’i” olarak uygulanması, dolaşısıyla aylık ve aylıkla birlikte ödenmesi gereken özlük haklarının her ayın 15’inde ödenmesi,

- İlgililere 15 Aralık – 14 Ocak dönemleri için yapılacak ödemelerin yarısının ödemenin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydolunması, **kalanının ise avans hesaplarına alınarak takip eden mali yıl başında bütçeye gider yazılması,**

- Kamu kurum ve kuruluşlarında işçi statüsünde çalışanların aylık ücretlerinin ödenmesinde de bahsedilen esaslara göre işlem yapılması,” hükümleri yer almaktadır.

19 Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:6) Aylık Ve Ücret Ödemeleri Değişik: 28/4/2004 Tarihli ve 25446 Sayılı R.G.

Bu nedenle 15 Aralıkta Devlet memurlarına ödeme emri belgesiyle ödenen maaşların yarısı Gider ve Bütçe Giderleri Hesabına kaydedilirken diğer yarısının Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına borç kaydedilmesi gerekir. Böylelikle, 15 Aralıkta ödenen maaşların yarısına ilişkin, bütçeden ödenek kullanılmış olacak ve ertesi yıl çalışılarak hak edilecek olan maaşlar da olması gerektiği gibi bu yılın bütçesine değil ertesi yılın bütçesine yüklenmiş olacaktır.

Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına borç kaydedilerek ertesi yıl la devredilen söz konusu tutarlar; ilgili harcama dairesinde bekletilen bordrolar eklenmek suretiyle Ocak ayı başında muhasebe birimlerine gönderilecek ödeme emri belgesinde, 630- Giderler Hesabına borç, 162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına alacak ve aynı zamanda 830- Bütçe Giderleri Hesabına Borç, 835- Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilerek mahsup edilecektir.

Memur çalıştıran tüm kamu idarelerinde yapılması gereken bu dört nolu kayıt aşağıdaki gibidir;

- Ordu İl Özel İdaresi Muhasebe Birimine ait, 15 Aralık tarihli memur maaş bordrosu bilgileri aşağıdaki gibidir.

Temel Maaşlar:	11.865,41
Zam ve Tazminatlar:	10.070,84
Sosyal Haklar:	1.497,60
Emekli Sandığı Kurum Payı:	3.183,83
Emekli Sandığı Kişi Payı:	2.530,41
İlaç Kesintisi:	69,75
Gelir Vergisi:	1.435,43
Damga Vergisi:	131,62

Sendika Kesintisi:	40,38
Kefalet Aidatı:	8,86
Ödenecek Net Tutar:	20.652,83

Ertesi yıl 01- 14 Ocak tarihleri arasına tekabül eden maaş tutarı (13.308,84) bir sonraki yılın bütçesinden ödenmesi gerektiğinden bütçe dışı avans ve krediler hesabına kaydedilmiştir.

Dönem başında yapılacak 4 nolu kayıt (Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabının bütçeleştirilerek kapatılması kaydı) aşağıdaki gibi olacaktır.

630- Giderler Hesabı (Temel Maaşlar)	5.932,71.-	
630- Giderler Hesabı (Zamlar ve Tazminatlar)	5.035,42.-	
630- Giderler Hesabı (Sosyal Haklar)	748,80.-	
630- Giderler Hesabı (Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi)	1.591,92.-	
162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı		13.308,84.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.932,71.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.035,42.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	748,80.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.591,92.-	

835- Gider Yansıtma Hesabı		13.308,84.-
905- Ödenekli Giderler Hesabı	5.932,71.-	
905- Ödenekli Giderler Hesabı	5.035,42.-	
905- Ödenekli Giderler Hesabı	748,80.-	
905- Ödenekli Giderler Hesabı	1.591,92.-	
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		5.932,71.-
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		5.035,42.-
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		748,80.-
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		1.591,92.-

F- MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLERİN KAPATILMASI KAYDI

Muhasebe biriminin dönem sonunda inceleyemeyip mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler hesabına aktardığı avansı, Mahsup dönemi içinde, incelemeyi bitirip avansın mahsubunu yapması kaydı;

_____ / _____

150.1.1 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

165.1.1.3.2 Mahsup Dönemine Aktarılan
Avans ve Krediler Hesabı

_____ / _____

_____ / _____

834.3.2.1.1 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

_____ / _____

_____ / _____

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

906.3.2 Mahsup Dönemine Aktarılan Kull. Ödenekler Hs.

_____ / _____

Mahsup dönemini izleyen ilk işgününde ise,

_____ / _____

835 Gider Yansıtma Hesabı

834.3.2.1.1 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

_____ / _____

G- DÖNEM SONUNDA YAPILMAYAN KAYITLARIN DÖNEM BAŞINDA YAPILMASI KAYDI

Dönem başı kaydı olarak yapılması gereken son işlem, dönem sonu kayıtlarının incelenerek dönem sonunda yapılması gerektiği halde yapılmayan kayıtların tespit edilmesi ve bunların dönem başında yapılması kaydıdır.

Dönem sonunda yapılması gerektiği halde yapılmadığı için dönem başında yapılması gereken kayıtlara örnek olarak; duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması kaydının yapılması; Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması kaydı; Bütçe emanetleri hesabı, Değer hareketleri sonuç hesabı, Geçmiş yıl olumlu farkları hesabı vb hesaplarda kayıtlı olan tutarların güncellenmesi kayıtları; belirtilebilir.

KAYNAKÇA

1. **AKARÇAY, Vural.** Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, Sermet Matbaası, İstanbul-1980.
2. **AKÇA, Yusuf.** Bütçe ve Devlet Muhasebesi, 2.Baskı: Emek Matbaası, İstanbul-1998.
3. **AKDENİZ, Gıyas.** Türk Devlet Muhasebesinin Islahı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:1952- 53 Ankara-1952.
4. **AKTAN, Can. Ed.** Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, 1. B., Seçkin Yayınları Ekonomi Kitapları Dizisi 28, Ankara, Kasım 2006.
5. **AKYOL, M. Emin.** “Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi” *Vergi Dünyası Dergisi*
6. **ALTINOK, Tefik.** “Devlet Muhasebesi Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi,” *Maliye Dergisi*, Sayı: 4, (Temmuz-Ağustos 1973).
7. **ÇAKICI, Cemal.** “Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar”, *Öneri Dergisi*, Sayı: 17, (Ocak 2002).
8. **COŞKUN, Gülay.** Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi, Turhan Kitabevi, Ankara-2000.-
9. **ÇOLAK, Hacı Bayram ve Erkan KARAARSLAN,** Soru Bankası, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:7, Ankara-2006.
10. **ÇOLAK, Hacı Bayram ve Erkan KARAARSLAN,** Açıklamalı Soru Bankası, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Ankara-2006.
11. **Devlet Planlama Teşkilatı.** Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, DPT Yayınları- 863-KD: 96, İstanbul -1970.

12. **DENİZ, Mustafa.** Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara-2000.
13. **DİŞLİ, Mustafa ve Eyüp KIZILKAYA.** Çözümlü Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara-2000.
14. **Dünya Bankası.** Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001.
15. **Avropean System of Accounts - ESA95, AVROSTAT**
16. **FALAY, Nihat.** Program Bütçe Ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3480, İstanbul-1987.
17. **Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting,** IFAC Public Sector Committee, 2003.
18. **IMF.** Government Finance Statistics Manual 2001.
19. **GÜLŞEN, Hamdi, Mesut HASTÜRK, Erkan KARARSLAN, Baki KERİMOĞLU, Eyüp KIZILKAYA, Haydar KULAKSIZ,** “Özel Bütçeli İdareler, Üniversiteler, Düzenleyici Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları İçin Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Ankara 2006.
20. **GÜLŞEN, Hamdi, Mesut HASTÜRK, Erkan KARAARSLAN, Baki KERİMOĞLU, Eyüp KIZILKAYA, Haydar KULAKSIZ,** “Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara 2007.
21. **GÜLŞEN, Hamdi.** “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesapları.” Mali Kılavuz Dergisi, no.25 (Temmuz 2002).

22. **GÜNGÖR, A. Azmi.** Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1981/231, Ankara-1981.
23. http://www.muhasibat.gov.tr/devmuh/Det_Hes_Pla.xls
24. <http://www.mukder.org.tr/17ek.htm>
25. **KARAARSLAN, Erkan.** “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.” Maliye Dergisi, no.140 (Ağustos 2002).
26. **KARAARSLAN, Erkan.** Kamu Muhasebesi Yazıları, Mahalli İdareler ve Teknoloji Araştırma ve Geliştirme Derneği, Nisan - 2007.
27. **KARAARSLAN, Erkan.** Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ekim - 2006.
28. **KARAARSLAN, Erkan.** Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi, Mahalli İdareler ve Teknoloji Araştırma ve Geliştirme Derneği, Nisan - 2007.
29. **KARAARSLAN, Erkan.** Sosyal Tesisler Muhasebesi, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Nisan - 2005.
30. **KARAARSLAN, Erkan.** Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, TURMOB Yayınları, Kasım - 2005.
31. **KARAARSLAN, Erkan,** “Anaokulları, Ana Sınıfları, Kreşler ve Sosyal Tesislerin Muhasebe Standartları Değiştirildi,” Yaklaşım Dergisi, (Aralık 2006).
32. **KARAARSLAN, Erkan,** “Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler,” Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt.8 Sayı:3 (Mart 2003).

33. **KARAARSLAN, Erkan.** “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin İşlemler,” Mali Kılavuz Dergisi, no.23 (Ocak 2004).
34. **KARAARSLAN, Erkan.** “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık,” Mali Kılavuz Dergisi, no.15 (Ocak 2002).
35. **KARAARSLAN, Erkan.** “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması,” Mali Kılavuz Dergisi, no.22, (Ekim 2003).
36. **KARAARSLAN, Erkan.** “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları,” Mali Kılavuz Dergisi, sayı.26 (Ekim 2004).
37. **KARAARSLAN, Erkan.** “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Seviyesi,” Sayıştay Dergisi, sayı.54 (Temmuz - Eylül 2004).
38. **KARAARSLAN, Erkan.** Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Turmob Yayınları, Yayın No:276, Yorum Matbaası, Ankara-2005.
39. **KARAARSLAN, Erkan.** “Mahalli İdarelerde Bütçe ve Muhasebeleştirme İşlemleri Değişti,” Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt 11 sayı.2 (Şubat 2006).
40. **KARAARSLAN, Erkan ve Hamdi GÜLŞEN.** “Net Değer Hesabı ve 1 Nolu Açılış Kaydının Oluşturulması,” Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı.1 (Ocak-2006)
30. **KERİMOĞLU, Baki, Eyüp KIZILKAYA, Haydar KULAKSIZ, Mesut HASTÜRK, Hamdi GÜLŞEN ve Erkan KARAARSLAN.** Mahalli İdareler İçin Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Ocak - 2006.
31. **KERİMOĞLU, Baki, Eyüp KIZILKAYA, Haydar KULAKSIZ, Mesut HASTÜRK, Hamdi GÜLŞEN ve Erkan KARAARSLAN.** Özel Bütçeli İdareler İçin Tahakkuk Esaslı Devlet Mu-

hasebesi, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Nisan - 2006.

32. **KERİMOĞLU, Baki.** “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı.” Mali Kılavuz Dergisi, no.1 (Nisan 1998).
33. **KERİMOĞLU, Baki.** “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 17, (Temmuz 2002).
34. **KERİMOĞLU, Baki.** “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü,” Mali Kılavuz Dergisi, no.25, (Temmuz 2004).
35. **KIZILKAYA, Eyüp.** “Kamuda Muhasebe Birliği,” Mali Kılavuz Dergisi, no.25, (Temmuz 2004).
36. **KOCABAŞ, Bilal.** “Analitik Bütçe Sınıflandırması,” Mali Kılavuz Dergisi, no.26, (Ekim 2004).
37. **KURT, Halil,** “Türk ve FRANSIZ Kamu Mali Yönetim sistemleri İçinde Yer Alan Saymanlıkların Çeşitli Açılardan Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi Sayı: 122, (Mayıs-Ağustos 1996).
38. **Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.** Uluslararası Mali Standartlar. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2002.
39. **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,** 2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, (Ankara: 2001 Ekim), 73.
40. **Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü.** From Cash to Accural Basis. Ankara: Başbakanlık Yayınevi, 2002.
41. **Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü.** Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim El Kitabı. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınevi, 2002.
42. **Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü,** Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları Mayıs 2002.

43. **ÖRTEN, Remzi ve Aydın KARAPINAR** Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, 3.B., Gazi Kitabevi, Ankara, Haziran 2007.
44. **Richard Allen**, Daniel Tommasi, Managing Public Expenditure; A Reference Book for Transition Countries, OECD-SIGMA, 2001.
45. **Sayıştay Başkanlığı**. 2000 Yılı Hazine İşlemleri Raporu. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001.
46. **SÜRMEEN, Yusuf**, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 92, Mayıs 1996.
47. **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
48. **TOSUN, Hikmet**. Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001.
49. **TÜRMOB**, Dönem Sonu İşlemleri, (Sirküler Rapor) Ankara: 2006
50. **UÇAK, Fikri**. Genel Muhasebe Kanunu, Ankara - 1999
51. **ÜSTÜNDAĞ, Saim**. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci,” Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, cilt 3, sayı.1, (Haziran 2002).
52. **YANIK, S. Sebahat**, “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran.

53. YILMAZER, Ramazan. Açıklamalı – Örnek Uygulamalı Taşınır Mal Yönetmeliği, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2007