

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

136864

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE
DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

136864

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Nevran KARACA

T.C. YEREL YEREL YEREL
REKİM

Enstitü Anabilim Dalı: İŞLETME
Enstitü Bilim Dalı: MUHASEBE VE FİNANSMAN

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

AĞUSTOS 2003

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE
DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

136864

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Nevran KARACA

136864

Enstitü Anabilim Dalı : İŞLETME
Enstitü Bilim Dalı : MUHASEBE VE FİNANSMAN

Bu tez 8.1.8/2003 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

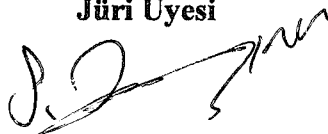
Doç. Dr. Hilmi Kışköpçü

Jüri Başkanı



Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABURUN

Jüri Üyesi



Yrd. Doç. Dr. Habib YILMAZ

Jüri Üyesi



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
KISALTMALAR	V
ŞEKİLLER LİSTESİ	VI
TABLOLAR LİSTESİ	VII
ÖZET	VIII
SUMMARY	IX
GİRİŞ	1
1. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ	5
1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı	5
1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı	7
1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı	7
1.4. Devlet Muhasebesinin Ticari Muhasebe ve Milli Muhasebeden Farkı	8
1.4.1. Devlet Muhasebesinin Ticari Muhasebeden Farkı	9
1.4.1.1. Ulaşılmak İstenen Hedefler Açısından	9
1.4.1.2. Mal Varlıklarının İzlenmesi Açısından	10
1.4.1.3. Gelirlerin Niteliği Açısından	10
1.4.1.4. Giderlerin Niteliği Açısından	11
1.4.1.5. Kullanılan Hesap Planı Açısından	12
1.4.2. Devlet Muhasebesinin Milli Muhasebeden Farkı	12
1.5. Devlet Muhasebesinin Genel Özellikleri	13
1.5.1. Muhasebenin Temel Kavramları Açısından	13
1.5.2. Hesap Planının Niteliği Açısından	17
1.5.3. Devlet muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler Açısından	18
1.5.3.1.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	18
1.5.3.1.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	19
1.5.3.1.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	19
1.5.3.1.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	20

1.5.4. Devlet Muhasebesinde Hesapların Kullanılmasında Kullanılan Yöntemler	20
1.5.4.1. Jestiyon Yöntemi	20
1.5.4.2.Egzersiz Yöntemi	21
1.6. Devlet Muhasebesi Sistemlerine Temel Teşkil Eden Görüşler	21
1.6.1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş	22
1.6.2. Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş	23
1.7. Devlet Muhasebesi Sistemleri	25
1.7.1. Kameral Muhasebe Sistemi	25
1.7.1.1.Eski (Basit) Kameral Muhasebe Sistemi	25
1.7.1.2.Yeni Kameral Muhasebe Sistemi	26
1.7.2. Schneider Muhasebe Sistemi	27
1.7.3. Constante Muhasebe Sistemi	27
1.7.4. Logismografi Muhasebe Sistemi	28
1.8. Türkiye’de Uygulanan Devlet Muhasebesi Sistemi	28
1.9. Türkiye’ de Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi	29
1.10. Türkiye’ de Devlet Muhasebe Sisteminin İşleyişi	30
1.10.1. Örgütsel Yapı	30
1.10.1.1.Maliye Bakanlığı Merkez Örgütü	31
1.10.1.2.Maliye Bakanlığı Taşra Örgütü	32
1.10.2. Yetki Paylaşımı	33
1.10.2.1. İta Amirleri	33
1.10.2.2.Tahakkuk memurları	35
1.10.2.3.Saymanlar	36
1.10.3. Türk Devlet Muhasebesi Sisteminde Kullanılan Defterler ve Belgeler	37

2. TÜRKİYE’ DE UYGULANAN DEVLET MUHASEBESİ KAYIT

YÖNTEMLERİ	41
2.1.Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi	41
2.1.1. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminin Gayesi	41

2.1.2. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı ve Hesapların İşleyişleri	43
2.1.2.1.Hesap Planı	44
2.1.2.2. Hesaplar ve İşleyişleri	45
2.2. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi	67
2.2.1. Tahakkuk Esaslı Sistemin Gayesi	67
2.2.2. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esasını Gerekli Kılan Sebepler	68
2.2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde Kullanılan Defterler	71
2.2.4. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı ve Hesapların İşleyişleri	71
2.2.4.1.Hesap Planı	72
2.2.4.2.Hesaplar ve İşleyişleri	74
2.2.4.2.1. Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Nakit Esaslı Sistemde Karşılık Gelen Hesaplar	75
2.2.4.2.2. Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alıp Nakit Esaslı Sistemde Bulunmayan Hesaplar	82
2.2.4.2.3. Nakit Esaslı Sistemde Yer Alıp Tahakkuk Esaslı Sistemde Bulunmayan Hesaplar	97
2.3.Nakit Esaslı Sistem İle Tahakkuk Esaslı Sistemin Karşılaştırılması	98
2.3.1. Genel Değerlendirme	99
2.3.2. Konsolide Bütçe Uygulamaları Açısından Değerlendirme	104
2.3.2.1.Gider Bütçesi Açısından	107
2.3.2.2.Gelir Bütçesi Açısından	112
3. TAHAKKUK ESASLI KAYIT YÖNTEMİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	115
3.1.Nakit Esaslı Sistemde Dönem Son İşlemleri	115
3.1.1. Ay Sonlarında Yapılan İşlemler	115
3.1.2. Yıl Sonlarında Yapılan İşlemler	116
3.2.Tahakkuk Esaslı Sistemde Dönem Son İşlemleri	117

3.3.Monografi	121
3.3.1. Nakit Esaslı Sisteme Göre Yıl İçi ve Yıl Sonu İşlemleri	125
3.3.2. Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Yıl İçi ve Yıl Sonu İşlemleri	134
3.3.3. Tahakkuk Esaslı ve Nakit Esaslı Kayıt Yöntemlerinin Karşılaştırılması	150
SONUÇ VE ÖNERİLER	153
KAYNAKLAR	160
EKLER	165
ÖZGEÇMİŞ	180



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
DHBY	: Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği
DMY	: Devlet Muhasebe Yönetmeliği
D.V.	: Damga Vergisi
F.P.	: Fon Payı
Gid.	: Giderler
GV	: Gelir Vergisi
HSB	: Hesabı
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MB	: Maliye Bakanlığı
md	: Madde
MDA	: Mahsup Dönemine Aktarılan
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MGM	: Muhasebat Genel Müdürlüğü
MUK	: Muhasebe-i Umumiye Kanunu
NES	: Nakit Esaslı Sistem
PPBS	: Planlama Programlama Bütçe Sistemi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TDMS	: Türk Devlet Muhasebe Sistemi
TES	: Tahakkuk Esaslı Sistem
THHS	: Tek Hazine Hesabı Sistemi
TL	: Türk Lirası
v.b.	: ve bunun gibi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1: Saymanlıkların Yapısı.....34



TABLÖLÄR LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1: Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Nakit Esaslı Sistemde Karşılık Gelen Hesaplar.....	75
Tablo 2: Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğü Devir Listesi.....	124
Tablo 3: Karayolları Merkez Saymanlığının 31.12.2003 Tarihli Kesin Mizanı.....	132
Tablo 4: Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğü Devir Listesi.....	133
Tablo 5: Karayolları Merkez Saymanlığı Müdürlüğü Genel Geçici Mizanı.....	139
Tablo 6: Karayolları Merkez Saymanlığının 31.12.2003 Tarihli Kesin Mizanı.....	146
Tablo 7: Karayolları Merkez Saymanlığının 31.12.2003 Tarihli Kapanış Bilançosu.....	148
Tablo 8: Faaliyet Sonuçları Tablosu.....	149
Tablo 9: Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu.....	149

ÖZET

Şu an Türkiye’de de uygulanmakta olan, gelirlerin tahsil edildiğinde, giderlerin ise ödendiği kayıt altına alınması anlamına gelen nakit esaslı kayıt yönteminin devlet muhasebe sisteminden beklenenleri karşılamada yetersiz kaldığı görülmektedir. Bundan dolayı mevcut muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması gereği ön plana çıkmaktadır. Bu durum, halen uygulanmakta olan nakit esaslı kayıt yönteminin geliştirilmesini ya da yerine başkasının ikamesini gerektirmektedir.

Uygulamada bir çok ülkede nakit esaslı kayıt yönteminin terk edilerek bütçe gelir ve giderlerinin nakit esasına göre kaydını da içeren tahakkuk esaslı kayıt yönteminin tercih edildiği görülmektedir. Türkiye için de durumun bu yönde olduğu görülmektedir.

Bu çalışma ile, devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinden biri olan tahakkuk esasının devlet muhasebe sistemine entegre edilmesi sonucunda ortaya çıkacak yeni dönem sonu işlemlerinin, kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin yorumlanmasında sağlayacağı katkı vurgulanmıştır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; devlet muhasebesinin genel özellikleri tanıtılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; nakit esaslı ve tahakkuk esaslı kayıt yöntemlerinde kullanılan hesaplar ve işleyişleri ayrı ayrı tanıtılarak, yöntemler hesaplar açısından ve konsolide bütçe uygulamaları açısından olmak üzere iki başlık altında karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; nakit ve tahakkuk esaslı sistemlerde yapılacak olan dönem sonu işlemleri tanıtılmış ve Karayolları Merkez Saymanlığına ait örnek monografi, hem tahakkuk hem de nakit esaslı kayıt yöntemi baz alınıp çözümlenerek sonuçlar karşılaştırmalı şekilde değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Çalışmanın sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme yapılmıştır.

SUMMARY

PERIOD END APPLICATION of ACCURAL BASIS PUBLIC ACCOUNTING

Keywords: Government, Government Accounting, Public Sector Committee.

The method being used in Turkey which means collecting incomes and paying expenses is named cash basis record method and this method seems to be insufficient for what is wanted by a public accounting system. Therefore, the necessity of the reconstruction of the present public accounting system comes to forth. This situation requires renewing the present applied cash basis record method or substituting it a new one.

In practice in many countries, the cash basis record method was abandoned. Instead of using this method, the accural basis record method which includes the budget's incomes and expenses as the first method does the some process is seen to be preferred with respect to cash basis record method. For Turkey, the situation seems to be in this direction.

With this thesis, it is stressed that the new period end applications to be seen after integrating the accural basis accounting system as being one of the public accounting record methods provides some interpretations about activities of the public organizations.

This thesis consists of three main parts. In the first part, the general features of the public accounting one tried to introduce. In the second part, accounts and their workings used in cash and accural basis record methods are revealed one by one, methods and consolidated budget application being shown in two entries are evaluated comparatively. In the third part, the period and applications to be made in cash and accural basis methods are introduced and a monography belonging to Central Accountancy of Highways is provided. The monography is analyzed with the basis of both accural and cash basis record methods. The results are evaluated in a comparative way. In the conclusion part of the thesis, a general evaluation is presented.

GİRİŞ

Devlet muhasebesi, devletin faaliyetlerine ilişkin mali bilgileri, kamuoyunun ve devlet faaliyetlerini yürütenlerin ihtiyaçlarına uygun bir şekilde üretip sunmak görevini yerine getirmektedir. Devletin bu amacını gerçekleştirebilmesi için; mevcut varlık ve kaynaklarını izlemesi, yıllık faaliyet sonuçlarını bütçe hedefleri ile kontrolüne imkan verecek biçimde belirlemesi, belirli dönemler itibarıyla de mali durumun ve faaliyet sonuçlarının ilgililerin ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlaması gerekmektedir.

Böylece ilgili gruplar, devlete ilişkin tüm mali bilgileri doğru ve anlaşılabilir bir şekilde devlet muhasebesinin ürettiği mali tablolardan elde edebileceklerdir. Aynı zamanda, devletin sahip olduğu varlıkların miktarını, devlet faaliyetlerini yürütmekle sorumlu olanların yıllık bütçe ile kendilerine verilen yetki sınırlarını aşp aşmadığını, yine yıllık bütçe ile ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını, topluma sunulan hizmetlerin topluma ne kadara mal olduğunu yine devlet muhasebesinin ürettiği mali tablolardan öğrenebileceklerdir. Ayrıca bir sonraki yıl ya da yıllara ilişkin bütçelerin hazırlanmasında daha gerçekçi tahminlerin yapılmasına elverişli bir imkan elde edilebilecektir.

Devlet muhasebesinde, devlet faaliyetlerinin kayıt altına alınmasında iki muhasebe yöntemi kullanılmaktadır. Bunlar; tahakkuk esaslı ve nakit esaslı olmak üzere iki şekilde tasnif edilebilir. Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi; gelirleri tahsil edildiğinde, giderleri ise ödendiğinde kayıt altına almakta, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ise gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kaydetmektedir.

Türkiye’de de öncelikle bütçenin belirlenen şekilde uygulanıp uygulanmadığının kontrolü hedeflendiğinden muhasebe kayıtlarının tutulmasında daha çok bütçe kontrolüne yönelik olan nakit esaslı tercih edilmiştir. Türk devlet muhasebe sisteminde işlemlerin kaydında yalnızca nakit esaslı yöntemin kullanılması daha baştan devlet muhasebe sisteminden beklenenleri karşılamada yetersiz kalması sonucunu doğurmuştur. Zira nakit esaslı devletin sahip olduğu varlıkları, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, girişilen taahhütlerini v.b. daha birçok bilgiyi kaydetmede yetersiz

kalmaktadır. Bu da devlet bilançosunun ve diğer mali tabloların oluşturulamamasına, dolayısı ile ilgili grupların devletin faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye ulaşamamalarına yol açmaktadır.

Ayrıca 1973' ten beri Türkiye'de uygulanmakta olan Planlama Programlama Bütçe Sisteminin (P.P.B.S.) esasını teşkil eden hizmet maliyetlerinin belirlenmesi, devlet muhasebe kayıtlarının nakit esaslı sisteme göre tutulması halinde mümkün olmamaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi nakit esaslı muhasebe; sadece nakit işlemlerini kaydetmekte, devletin varlık ve borçlarını kayıt dışı bırakmaktadır. Bu da söz konusu hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında güçlüklerle karşılaşılmasına, dolayısı ile PPBS' nin tercih edilmesiyle varılmak istenilen amaçlara ulaşamamasına neden olmaktadır.

Söz konusu gerekçeler, mevcut muhasebe sisteminin yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu durum, halen uygulanmakta olan nakit esaslı muhasebe sisteminin geliştirilmesine, ya da yerine bir başkasının ikamesine işaret etmektedir. Uygulamada diğer muhasebe yöntemi olan tahakkuk esaslı yöntemin tercih edildiği görülmektedir. Örneğin; ABD, Hollanda, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkelerde devlet hesaplarının tutulmasında tahakkuk esaslı sistem kullanılmaktadır. Bunlara ilave olarak Türkiye'de de 1995 yılından itibaren Maliye Bakanlığı bünyesinde Dünya Bankasının desteği ile yürütülen Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında tahakkuk esaslı sisteme geçiş çalışmaları yürütülmektedir. Hatta Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 2002 yılında Karayolları Genel Müdürlüğü, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesinde tahakkuk esaslı sisteme geçiş yönünde pilot uygulama yapılmış ve böylelikle hem genel bütçeli hem de katma bütçeli kuruluşların tahakkuk esaslı sisteme intibakları değerlendirilmektedir.

Zira devlet hesaplarının tutulmasında zikredilen her iki muhasebe yönteminin nasıl uyumlaştırılacağı önem arz eden bir konudur. Özellikle dönem sonu işlemleri açısından değerlendirildiğinde bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarının ayrı ayrı elde edilebilmesine yönelik gereklilik bu uyumlaştırmayı zorunlu kılmaktadır. Bu

zorunluluk, dönem sonu işlemlerinin her iki muhasebe sistemi açısından değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

İşte bu çalışma ile devlet hesaplarının tutulmasında nakit esaslı yöntemin yanında tahakkuk esaslı yöntemin de kullanılması durumunda ortaya çıkacak yeni dönem sonu işlemleri hakkında bilgi verilecek ve neticeleri değerlendirilecektir.

Bu çalışmayla, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gerçekte nakit esaslı sistemi de kapsadığı ve nakit esaslı sisteme göre üstünlükleri olduğu anlaşılmış olacaktır. Böylelikle kamu hizmeti veren kuruluşların performanslarının ölçülmesine önemli bir kriterin oluşturulduğu görülecektir.

Çalışmanın önem arz eden hususlarından biri de konu ile ilgili sınırlılıklardır. Çalışmada yalnızca Genel ve Katma bütçeli kuruluşlar muhasebesi dikkate alınmıştır. Dönem sonu işlemleri açıklanırken sadece tüm saymanlıklar tarafından ortak olarak yapılan işlemlere yer verilmiş, görev özellikleri olan saymanlıkların yapacakları dönem sonu işlemleri kapsam dışı bırakılmıştır. Dönem sonu işlemlerine ışık tutabilmek için de Karayolları Merkez Saymanlığı'nın pilot uygulamaları baz alınarak muhasebe işlemleri yapılmıştır. Hesapların işleyişini gösterebilmek için yapılan muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden belgelere yer verilmemiştir. Çalışmada Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları için hazırlanan özet hesap planı baz alınmış, detaylı hesap planına yer verilmediğinden, yardımcı hesaplar kodlanmaya tabi tutulmadan gösterilmiştir. Saymanlıklar tarafından ay sonlarında ilgili yerlere gönderilmesi gereken defter ve cetvellere konu açısından önem arz etmediği için değinilmemiştir. Aynı şekilde saymanların mahsup dönemi sonunda Sayıştay' a yönetim dönemi hesabı ile ilgili olarak göndermiş oldukları cetveller de kapsam dışı bırakılmıştır.

Çalışma, kaynak taraması yapılarak oluşturulmuştur. Ayrıca Karayolları Merkez Saymanlığına ait bir monografi temel alınarak dönem sonu işlemlerine ilişkin bir uygulamaya yer verilmiştir.

Çalışma, üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde devlet muhasebesinin genel karakterinin ortaya konulmasına çalışılacaktır. Bunun için burada devlet muhasebesinin genel özellikleri, devlet muhasebesinin hangi kuruluşları kapsaması gerektiği, milli muhasebe ve ticari muhasebe ile arasındaki farklı noktaları, işlemlerin kaydında kullanılan yöntemleri ve devlet muhasebe sistemleri açıklanacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde nakit esaslı kayıt yönteminin amacı ve sistemde kullanılan hesaplar ve işleyişleri açıklanacaktır. Bunun yanı sıra tahakkuk esaslı kayıt yönteminin amacı ve söz konusu kayıt yönteminin kullanılmasını gerekli kılan sebepler ile bu sistemde kullanılan hesaplar işleyişleriyle beraber açıklanacaktır. Son olarak da her bir kayıt yöntemi, hesapların işleyişi ve konsolide bütçe uygulamaları açısından değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı kayıt yönteminin kullanılması halinde dönem sonlarında yapılması gereken muhasebe işlem ve kayıtlarının nelerden ibaret olduğu açıklanacak, ayrıca tahakkuk esaslı sistem tarafından üretilen bilgilerin şu anda uygulanmakta olan nakit esasının ürettiği bilgilerden ne ölçüde farklı olduğunu vurgulamak amacıyla nakit esaslı sistemde yapılan dönem sonu işlemleri de açıklanacaktır. Bunlara ilave olarak hem nakit hem de tahakkuk esaslı sistemde yapılacak kayıtların karşılaştırılması açısından Karayolları Merkez Saymanlığı' na ait örnek bir monografiye yer verilecektir. Monografi her iki sisteme göre de çözümlenecek ve monografi sonuçlarına göre her iki sistem karşılaştırmalı şekilde değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Çalışmanın sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme yapılacaktır.

1. BÖLÜM: DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Bu bölümde, devlet muhasebesinin genel karakterini ortaya koymak amacı ile devlet muhasebesinin genel özellikleri, devlet muhasebesi ile ticari muhasebe ve milli muhasebe arasındaki farklar, devlet muhasebesinde işlemlerin kaydında kullanılan kayıt yöntemleri ve devlet muhasebesi hakkında ortaya konulan görüşler çerçevesinde devlet muhasebe sistemleri tanıtılmaya çalışılacaktır. Ayrıca Türk devlet muhasebe sisteminin uygulanmasında dikkate alınacak hususları belirleyen yasal dayanaklar, sistemin işlemlerini sağlayan örgütün yapısı ve gelirlerin toplanmasında, giderlerin yapılmasında görevli olan memurların yetki paylaşımı ile Türk devlet muhasebe sisteminde kullanılan defter ve belgeler açıklanacaktır. Türk devlet muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar ise işleyişleriyle beraber ikinci bölümde açıklanacaktır.

1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı

Devlet muhasebesi kavramını tanımlamadan önce genel olarak muhasebenin ne anlama geldiğini açıklamak faydalı olacaktır. Muhasebe, işletme faaliyetlerinin tamamen veya kısmen mali nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplamak, kaydetmek, tasnif etmek ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üretilen bir bilgi sistemidir [Koç, 1975: 2].

Yukarıda verilen 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.

Devletin ve diğerk kamu kuruluşlarının yapmakla yükümlü oldukları kamu hizmetlerini yerine getirebilmeleri için nakdi ve aynı olarak yapmak zorunda oldukları harcamalar, kamu harcamaları olarak ifade edilmektedir [Aksoy, 1991: 103]. Devlet söz konusu kamu harcamalarını gerçekleştirmek amacı ile ekonomiden birtakım kaynakları vergi, fon, bağış, ceza, iç ve dış borç, satma, kiralama gibi türlü yollarla almakta ve ekonomiye mal veya hizmet karşılığı olarak ve transferler şeklinde iade etmektedir [Akça, 1998: 51]. Devletin bu faaliyetleri ise ekonomiyi çeşitli şekillerde etkilemektedir.

Devletin icra ettiği faaliyetlerin ekonomi ve toplum üzerindeki etkilerinin hangi boyutta olduğunu tespit edebilmek için devlet faaliyetlerinin tamamen veya kısmi olarak mali nitelik arz eden işlemlerinin parasal sonuçlarını belirli bir hesap sistemi içerisinde ifade etmek gerekir ki bu sisteme devlet muhasebesi denilmektedir [Parmaksızoğlu, 1989: 1].

Devlet muhasebesinin çağdaş niteliklerini de kapsayan diğerk bir tanıma göre ise, devlet muhasebesi “devletin icra ettiği faaliyetlerin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içerisinde yasama organının öngördüğü biçimde yerine getirilip getirilmediğinin denetimini sağlayan, kamu hizmetlerinin maliyetlerini tespit edip ortaya koyan, ileriye yönelik kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve devlet patrimuvanındaki artış ve azalışları parasal olarak ifade eden muhasebe tekniğidir” [Güngör, 1981: 16].

Bu tanım içerisindeki unsurlar ise;

- a) Devlet muhasebesinin bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olması,
- b) Devletin yerine getirmiş olduğu kamu hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyarak ileriye yönelik kararlar alınmasında yönetime yardımcı olması,
- c) Devlet patrimuvanındaki artış ve azalışları ortaya koyması,
- d) Bütün işlemleri parasal olarak ifade etmesi,

şeklinde sıralanabilir.

1.2. Devlet Muhasebesinin Amacı

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.

Bu anlamda devlet muhasebesini “Bütçe muhasebesi” veya “Kontrol muhasebesi” olarak da adlandırmak mümkündür [Akdeniz, 1948: 2].

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 [Akdeniz, 1952: 3].

Devlet muhasebesinin söz konusu amaçları gerçekleştirilebilmesi için bünyesinde bütçe hesapları, sermaye hesapları, patrimonvan hesapları ve maliyet hesaplarını bulundurmak durumundadır [Güngör, 1981: 15].

1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı

Devlet muhasebesinin uygulama alanı, merkezi yönetim ve mahalli idareler gibi kamu örgütleridir. Merkezi yönetimin kapsamına genel ve katma bütçeli kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar, fonlar, faaliyetlerini genel bütçeden aldıkları paylar ile sürdüren özel bütçeli kuruluşlar ile yöneticileri ve mali politikaları bu kuruluşlar tarafından belirlenen kuruluşlar girer [Kerimoğlu,2002: 94].

Sosyal güvenlik alanında faaliyet gösteren Emekli Sandığı, Bağ-Kur, Sosyal Sigortalar Kurumu ve bunlara bağlı olarak kurularak işletilen, yönetimi ve mali politikaları bu kuruluşlar tarafından saptanan kuruluşlar, merkezi yönetim kapsamında değerlendirildiğinden devlet muhasebe sistemine dahildirler.

Ayrıca belediyeler ve il özel idareleri ile bunlara bağlı olarak kurulup işletilen, yönetimi ve mali politikaları yine bu kuruluşlar tarafından belirlenen, piyasa dışı mal ve hizmet üreten kuruluşlar, devlet muhasebe sistemi kapsamına dahildirler.

Özel hukuk hükümlerine tabi olarak piyasa için mal ve hizmet üreten kamu kuruluşları devlet muhasebesinin kapsamı dışındadır. Bu tür kuruluşlarının muhasebe işlemleri Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre yapılmaktadır.

Devlet muhasebesi, yukarıda kapsamı belirtilen merkezi yönetim, sosyal güvenlik kuruluşları ve yerel yönetimler için, mali tabloların sağlıklı bir biçimde yıllar itibarı ile karşılaştırılmalarını sağlayacak muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek ve mali tabloların konsolidasyonu için uygun standart bir hesap planı oluşturmak görevini yerine getirecektir.

Devlet muhasebesi, hesap planı çerçevesinde söz konusu kuruluşların varlık ve kaynaklarını, gelir ve giderlerini tespit edip kayıt altına alacak ve ilgili kişi ve kurumların ihtiyaçlarına uygun şekilde mali raporlar üretebilecektir.

1.4. Devlet Muhasebesinin Ticari Muhasebe Ve Milli Muhasebeden Farkı

Devletin yerine getirdiği faaliyetlere yönelik muhasebe uygulamaları, amaç ve nitelik bakımından milli muhasebe ve ticari muhasebe uygulamalarından çeşitli farklılıklar göstermektedir. Devlet muhasebe sisteminin daha iyi anlaşılması bakımından devlet muhasebesini, milli muhasebe ve ticari muhasebe ile karşılaştırmalı bir biçimde incelemek gerekmektedir.

1.4.1. Devlet Muhasebesinin Ticari Muhasebeden Farkı

Devletin, kamu hizmeti niteliğindeki üretiminin piyasa mekanizmasında gerçekleşen üretimden farklı olması sebebiyle, devlet muhasebesi ve ticari muhasebe arasında üretim faaliyetlerine ilişkin kayıtlarda kullanılan hesaplar bakımından bir takım farklılıklar mevcuttur [Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 210].

Devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki farkları; ulaşılmak istenen hedefler, mal varlıklarının izlenmesi, gelirlerinin niteliği, giderlerin niteliği ve kullanılan hesap planının niteliği açısından olmak üzere beş grup altında incelemek mümkündür.

1.4.1.1.Ulaşılmak İstenen Hedefler Açısından

Özel sektörün faaliyetlerinin asıl amacı kar elde etmektir. Bu yüzden üretim maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde tespiti, ticari muhasebede oldukça önemlidir. Devletin ise kar ve üretim amacı yoktur. Devlet faaliyetleri genelde tüketim niteliğindedir [Akça, 1998: 53]. Devlet faaliyetlerinin asıl amacı, toplumun ortak nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak ve toplumun refah seviyesinin yükseltilmesini sağlamaktır.

Devlet, topluma kamu hizmetlerini sunarken toplumda adil gelir dağılımının sağlanması, fiyat istikrarının sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması gibi çeşitli amaçları da göz önünde bulundurur [Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 211].

Ayrıca devlet muhasebesinde “kar” kavramından söz etmek mümkün değildir. Bunun sebebi ise devletin topluma sunduğu mal ve hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesinin imkansız olmasıdır.

Devletin toplumun kullanımına sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin toplumdaki bireyler tarafından ortak ve eşit miktarda tüketildiği varsayıldığından, kamusal mal ve

hizmetlerin faydası bölünemez niteliktedir ve belirli bir fiyatı da mevcut değildir [Şener, 2001: 50].

Yalnız burada belirtmek gerekir ki her ne kadar kamu sektöründe üretilen hizmetlerin bir fiyatı yoksa da bu hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, toplumsal refahın artırılması için etkili ve verimli programların seçiminde ve uygulanmasında önem arz etmektedir [Coşkun, 2000: 239].

1.4.1.2. Mal Varlıklarının İzlenmesi Açısından

Devletin sahip olduğu malvarlıklarının büyük kısmı donmuş kıymetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle piyasa işlemlerine konu olmaları mümkün değildir. Başka bir deyişle bu varlıkların devredilmesi ve likit duruma getirilmesi olanaksızdır.

Ayrıca bu kıymetlerin envanterinin yapılıp hesaplara alınması ve amortismanına tabi tutulması da uygulamada oldukça zordur [Kızılkaya, 2002: 105]. Özel sektörün asıl amacı kar elde etmek olduğundan, sahip olunan mal varlıklarının kaydı ve değer değişimlerinin takibi büyük önem taşımaktadır.

1.4.1.3. Gelirlerin Niteliği Açısından

Devletin esas maksadı, toplumsal gereksinimlerin karşılanması için kamu hizmetlerini üretip topluma sunmaktır. Devlet bu hizmetleri gerçekleştirebilmek için gerekli olan geliri, gerçek ve tüzel kişilerden vergi, resim, harç, şerefye v.b. gibi vasıtalarla zorunlu ödetmeler yolu ile elde eder [Nadaroğlu, 1996: 184].

Devlet; aynı zamanda gelirlerini, mal varlıklarının miktarını çoğaltmak için değil, kamu hizmetlerinin sağlıklı biçimde yerine getirilmesini sağlamak için elde etmek amacını güder.

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Özel sektörün gelirleri ise esas olarak ürettiği mal ve hizmetlerin satışından elde ettiği kazançlardan meydana gelir. Başka bir deyişle satılan mal ve hizmetlerin fiyatları ile maliyetleri arasındaki fark, özel teşebbüsün kazancını ifade eder ve elde ettiği kazancı mal varlıklarını arttırmada kullanmak amacı taşır [Akarçay, 1980: 13].

1.4.1.4. Giderlerin Niteliği Açısından

Devlet giderleri, kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamalarını karşılamak için yıllık bütçe ile önceden alınan yetkiye dayanılarak yapılır. Bütçede yer almayan veya bütçede yer alsa bile belirlenen limitin ötesinde herhangi bir harcama yapılması mümkün değildir.

Özel sektör ise varlıklarını gelir elde etmek maksadı ile tüketir. Başka bir deyişle özel sektör giderlerini kar elde etmek amacı ile gerçekleştirir.

1.4.1.5. Kullanılan Hesap Planı Açısından

Devlet muhasebesinde asıl amaç, mali işlemlerin bütçeye uygunluğunu kontrolünü sağlamak olduğundan daha çok gelir ve giderlerin gelişimini izleyen ve ortaya denetime elverişli mali sonuçlar konulmasını sağlayan hesapları içeren bir hesap planına öncelik verilmektedir.

Diğer bir ifadeyle devlet sektöründe faaliyetlerin kanun ve kurallara uygunluğuna birinci derecede, etkinlik ve verimliliğe ikinci derecede önem verildiğinden kullanılan hesaplar da bu amacı sağlamaya yöneliktir.

Özel sektörde gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde ortaya çıkan ekonomik ve mali sonuçlar, mali işlemlerin kurallara uygunluğundan daha fazla önem taşımaktadır. Bu sebeple ticari muhasebe büyük ölçüde üretim maliyetlerinin izlenmesine olanak veren hesapları, kar hesaplarını ve mal varlığı hesaplarını içeren bir hesap planına öncelik vermektedir [Bulutoğlu, Kurtuluş, 1981: 212].

Devlet Muhasebesinde kullanılan hesap planındaki hesapların sayısı sınırlıdır ve bunların alt hesapları da mevcut değildir [Sürmen, 1996: 100].

Ticari muhasebede kullanılan Tek Düzen Hesap Planındaki hesapların sayısı sınırsızdır ve bunların alt hesapları da mevcuttur.

1.4.2. Devlet Muhasebesinin Milli Muhasebeden Farkı

Milli muhasebe, bir ülkenin belirli bir dönemdeki gelir ve giderleri ile iktisadi faaliyetlerini kapsayacak şekilde hazırlanan mali tabloları vasıtası ile ekonomik tahminlerin yapılmasına olanak sağlayan bir tekniktir [Feyzioğlu, 1984: 120]. Bu sebeple milli muhasebe, mali ve ekonomik tahminlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilip başarı ile yürütülmesinde önemli bir araç olma özelliğine sahiptir.

Milli muhasebe, devlet muhasebesinden daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Başka bir deyişle milli muhasebe, devlet muhasebesinin işlemlerini de kapsayan bir sistemdir. Milli muhasebe teorik açıdan devletin; merkezi idare, iktisadi teşekkülleri ve mahalli idarelerine dağılmış olan hesapların konsolidasyonu vasıtasıyla standart bir prensip oluşturarak tüm hesaplardaki gelir ve giderleri bünyelerinde uygun bir sınıflandırmaya tabi tutma özelliğine sahiptir [Feyzioğlu, 1966: 395].

Milli muhasebe, devlet muhasebesinde olduğu gibi sadece kamu sektörüne ait işlemleri değil, aynı zamanda özel sektör kesimine ait işlemleri de kapsamak suretiyle sosyo-ekonomik analizlerin yapılmasına olanak sağlayan bir teknik özelliğine de sahiptir.

Devlet muhasebesi ise, yıllık faaliyet sonuçlarını tespit ederek milli ekonominin planlaması ve yönetimi için gerekli olan kamu kesimine ait bilgileri üreterek milli muhasebeye sunmak görevini yerine getirir.

1.5. Devlet Muhasebesinin Genel Özellikleri

Devlet muhasebesini, gerek genel muhasebedeki genel kabul görmüş kavramların kullanımı açısından, gerek kullanılan hesap planı açısından gerekse de kayıtlarda kullandığı muhasebe sistemleri dolayısıyla diğer muhasebe sistemlerinden farklı kılan kendine has bir takım özellikleri bulunmaktadır.

1.5.1. Muhasebenin Temel Kavramları Açısından

Gerek kabul görmüş muhasebe kavramları, uluslar arası nitelik taşıyan, muhasebe sistem ve uygulamalarına yön veren yaklaşımlardır. Muhasebe sistem ve uygulamaları için temel teşkil eden bu temel kavramları, devlet muhasebe sistemi ve uygulaması açısından irdelemek, devlet muhasebesinin taşıdığı özellikleri kavramak açısından gereklilik arz etmektedir.

a) Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve üretilen bilgilerin raporlanmasında yalnız belirli bir gurubun değil, tüm toplumun çıkarının gözetilmesi gerektiğini ifade eder [Sevilengül, 1997: 22].

Devlet muhasebesinin sosyal sorumluluğu, merkezi idarenin ve diğer yönetsel birimlerin faaliyet sonuçlarının toplumdaki kişi ve kurumlara tarafsız ve gerçeğe uygun olacak şekilde ulaştırılmasının sağlanması olarak ifade edilebilir. Yani “sosyal sorumluluk” kavramı, devlete ait hesapların toplumda bulunan herkese açık olması gerektiğini ifade eder.

b) Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı, muhasebeye konu olan birimin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve diğer guruplardan bağımsız bir kişiliğe sahip

olmasını ifade eder. Devlet muhasebesinin organizasyonun aşamasında mali tabloları hazırlayacak her birimin bir “muhasebe kişiliği” özelliğini taşıdığı göz önünde bulundurmak gerekir [Yanık, 2002: 180].

c) Süreklilik Kavramı

Bu kavram, bir ekonomik birimin faaliyetlerinin belirli bir vadeye tabi olmaksızın sonsuza kadar süreceği varsayımına dayanır.

Devletin de bir ekonomik birim olduğu düşünülürse; faaliyetlerinin bünyesinde bulunan kişilerin ömürleri ile sınırlı olmadığını, dolayısı ile devlet faaliyetlerinde sürekliliğin esas olduğunu ifade etmek mümkündür [Kızılkaya, 1996: 297].

d) Para İle Ölçülme Kavramı

Muhasebe kayıtlarına konu olan mali nitelikteki işlemlerin gerçekleştikleri andaki para birimi ile ifade edilmesi gereğini ifade eden bir kavramdır. Türkiye’de devlet muhasebe sisteminde mali nitelikteki işlemler, ulusal para birimi olan Türk Lirası ile muhasebe kayıtlarında yer alacaktır.

e) Dönemsellik Kavramı

Süreklilik kavramına göre bir ekonomik birimin faaliyetlerinin sonsuza dek süreceği varsayılmakla birlikte, birimin faaliyetlerinin düz bir hat şeklinde değil, ayrı halkalardan oluşan bir zincir şeklinde düşünmek gereklidir [DPT, 1970: 24]. Başka bir deyişle dönemsellik kavramı, bir ekonomik birimin sınırsız olarak kabul edilen ömrünün belirli dönemlere bölünmesini ve her dönemin faaliyet sonuçlarının birbirinden bağımsız olarak ortaya konulması gereğini ifade eder [Dişli, Kızılkaya, 2000: 298].

Devlet muhasebe sisteminde ise bu kavram, ancak kayıtların tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine göre tutulduğunda anlam kazanır. Oysa şu anda ülkemizde olduğu gibi gelir

ve giderlerin kaydının büyük ölçüde nakit esaslı muhasebe yöntemine göre tutulması halinde dönemsellik kavramının geçerliliğinden bahsetmek mümkün değildir.

f) Maliyet Esası Kavramı

Nitelikleri itibarı ile para, alacak veya benzeri diğer kalemler haricindeki varlık ve hizmetlerin gerek edinilmeleri gerekse de tüketilmeleri ile ilgili yapılacak kayıtlarda bunların elde etme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eden bir kavramdır [DPT, 1970: 27].

Devletin toplumun ortak kullanımına sunduğu mal ve hizmetlerin faydasının “bölünemez” nitelikte oluşu, bu mal ve hizmetlerin maliyeti ve buna bağlı olarak ta fiyatının belirlenmesini olanaksız kılmaktadır. Bu nedenle “ maliyet esası ” kavramının devlet muhasebesi sisteminde uygulanması oldukça güçtür.

g) Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram; muhasebe kayıtlarına konu olan işlemlerin, gerçek durumu yansıtan objektif belgelere dayandırılması gereğini ifade eder. Bu kavram, devlet muhasebesinin esasını teşkil etmektedir [Yanık, 2000: 8].

Devlet muhasebesinde işlemler, ilgili kanunlarda belirtilen belgelere dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Devlet muhasebesi, daha önceden yıllık bütçe ile belirlenen gelir ve giderlerin gerçekleşme kayıtlarını, ilgili kanunlarda belirtilen belgelere dayanarak yapmak durumundadır.

h) Tutarlılık Kavramı

Bu kavram, bir ekonomik birimin faaliyet sonuçlarının yıllar itibarı ile karşılaştırılabilir olması için muhasebe uygulamalarında aynı yöntemlerin izleyen yıllarda da değiştirilmeden kullanılması gereğini ifade eder. Zaten devlet muhasebesinde işlemlerin

kaydı, kanun ve yönetmeliklerde belirtilen şekli ile gerçekleştiğinden bu kavramın devlet muhasebesi için uygulama alanı bulunduğunu söylemek mümkündür.

1) Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram; mali tabloların, bu tablolardan faydalanacak kişi ve kuruluşlara isabetli karar alabilmelerine yardımcı olacak biçimde açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Tam açıklama kavramı, devlet muhasebesi açısından irdelenecek olursa; devlet muhasebesi sadece belirli kamu kuruluşlarının değil, devletin tüm birimlerine ait hesaplarının hazırlanacak mali tablolarda açık bir şekilde göstermesi gerektiği sonucuna varılabilir.

i) İhtiyatlık Kavramı

Bu kavram, işletmenin muhasebe olaylarında temkinli davranması ve gelecekte karşılaşacağı muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayırması ve karını buna göre belirtmesi gereğini ifade eder [Çakıcı, 2002: 73]. Devlet muhasebesinde kar kavramı olmadığından bu kavramın bu sistemde uygulama alanı bulması mümkün değildir [Yanık, 2002: 181].

j) Önemlilik Kavramı

Şayet bir hesap kalemi veya bir mali olay, mali tablolardan faydalanacak olanların alacakları kararları etkileyecek düzeyde ise söz konusu hesap kalemi veya mali olay “önemli” olarak kabul edilir. O zaman bu tür mali olay veya hesap kaleminin mali tablolarda yer alması gerekmektedir.

Devlet muhasebesi hesap planında da olmazsa olmaz nitelikteki hesap kalemleri mutlaka yer almalı ve mali tablolar aracılığı ile kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır [Kızılkaya, 1996: 110].

k) Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram, mali işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve bu işlemlerine ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok finansal özelliklerinin göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade eder [Akdoğan, Sevilengül, 2000: 7].

Devlet muhasebesinde mali olayların değerlendirilmesinde ilgili kanunlarında yer alan hükümlere göre hareket edilir. Bu nedenle devlet muhasebesinde bu kavrama gereksinim duyulmadığını ifade etmek gerekir.

1.5.2. Hesap Planının Niteliği Açısından

Devlet muhasebesinin görevlerini yerine getirebilmesi için devlet genel muhasebe planının tüm kamu sektörünü kapsayacak biçimde hazırlanmış olması gerekir. Devletin bir görevi de merkezi yönetim ve diğer kamu kurumlarına ait tüm varlık ve borçlar ile gelir ve giderlerini sağlıklı bir şekilde izleyip raporlar halinde kamuoyunun bilgisine sunmaktır. Devlet muhasebesinin görevini yerine getirebilmesi için ise kamu kuruluşlarının niteliklerini göz önünde bulundurarak farklı ihtiyaçları karşılayacak standart bir hesap planının oluşturulması gerekir.

Standart bir hesap planı ise bütçe uygulamalarında nakit yönetimi, borç yönetimi gibi işlemlerin izlenebilmesine ve ekonomik analizlerin yapılabilmesi için kamu kurumlarının hesaplarının konsolidasyonuna olanak sağlar [Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 216].

Sonuç olarak devlet muhasebe sisteminde yer alacak hesap planının taşınması gereken özellikleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür [Coşkun, 2000: 244]:

- a) Kamu kuruluşları aynı hesap dönemi ve aynı kayıt esasları kullanmalı, işlemler standart biçimde tanımlanmalıdır.

- b) Hesap planında yer alan hesaplar aynı işlemleri kapsamalı ve aynı kod numaralarını taşımalıdır.
- c) Konsolidasyon kapsamına dahil edilecek hesaplar belirlenmelidir.
- d) Raporlarda ve diğer yazışmalarda aynı formlar kullanılmalıdır.

Devlet muhasebesi hesap planında hesaplar, aşağıdaki şekilde gruplara ayrılmalıdır;

- a) Bütçe hesapları,
- b) Bilanço hesapları,
- c) Gelir – Gider hesapları.

1.5.3. Devlet Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler Açısından

Devlet muhasebesinde işlemlerin kayıtlara geçirilmesinde nakit ve tahakkuk esası olmak üzere iki ana yöntem söz konusudur. Bununla birlikte bu iki sistemin bir takım özelliklerini taşıyan “uyarlanmış nakit esası” ve “uyarlanmış tahakkuk esası” yöntemleri de devlet muhasebesinde işlemlerin kaydında kullanılabilir.

1.5.3.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesinde sadece nakit akımları kayda alınır. İşlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenilmez. Yalnızca paranın alındığı veya ödendiği zamanla ilgilenilir [Karaaslan, 2002a: 5].

Bir harcamanın bütçe giderlerine kaydedilebilmesi, ancak hak sahibine fiili ödemenin yapılmış olması durumunda mümkün olabilmektedir. Harcamanın tahakkuk etmesi, ancak hak sahibine fiili ödemenin yapılmamış olması durumunda ise bütçe giderleri hesabına herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Benzer şekilde, bir kamu gelirininki yükümlüden tahsil edilmesi durumunda tahsilat kaydı yapılmakta, gelirin tahakkuk

etmesi ancak fiili olarak tahsil edilmemesi durumunda ise herhangi bir kayıt yapılmamaktadır [Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 219].

1.5.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış nakit esaslı muhasebe yöntemi de, nakit esaslı muhasebe yönteminde olduğu gibi gelir ve giderleri, tahakkuk zamanlarını dikkate almayıp, sadece fiili ödeme ve tahsilat gerçekleştiğinde kayıt altına alır. Uyarlanmış nakit esasını, nakit esasından ayıran en önemli özellik, hesapların mali yıl bitiminde kapatılmayıp takip eden yılda bir süre için , genellikle bir ay, açık tutulmasıdır. Bu süre içerisinde geçmiş mali yıla ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır [Kerimoğlu, 2002: 89].

Uyarlanmış nakit esaslı yönteminde işlemlerin kaydı, her ne kadar nakit esaslı muhasebe yöntemi ile aynı olsa da, muhasebe kayıtlarına konu olan işlemleri ait oldukları mali yılın hesapları içerisinde gösterebilme yeteneği bakımından nakit esasından ayrılır.

1.5.3.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi gelirin ne zaman tahsil edildiğine ve giderin fiili olarak ne zaman ödendiğine bakılmaz. Tahakkuk esasına göre gelir ve giderler tahakkuk edip kesinleşmeleri durumunda muhasebe kayıtlarına konu olurlar.

Muhasebe kayıtlarının tahakkuk esasına göre tutulması halinde; gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk edip kesinleşmiş olan gelirleri; benzer şekilde giderler hesabı da fiili olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk edip kesinleşen giderlerin toplamını gösterir [Karaaslan, 2002b: 62].

Sonuç olarak gelir ve gider kayıtlarının tahakkuk esaslı yöntem baz alınarak yapılması durumunda herhangi bir yılın mali tablolarında yalnızca o yıla ait tahakkuk etmiş gelir ve giderler görünecektir.

1.5.3.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali işlemler, nakit ödemesi veya tahsilatın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın tahakkuk ettikleri anda kaydedilmesi bakımından tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine benzemektedir.

Uyarlanmış tahakkuk esasını, tahakkuk esaslı muhasebe yönteminden ayıran en önemli fark; bina, arsa, arazi, taşıt, demirbaşlar gibi maddi duran varlıkları muhasebe sistemi kapsamının dışında bırakmasıdır.

1.5.4. Devlet Muhasebesinde Hesapların Kapatılmasında Kullanılan Yöntemler

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

1.5.4.1. Jestiyon Yöntemi (Yönetim Dönemi Yöntemi)

Bu yöntemde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yıl içerisinde işlem görmesi ve mali yıl sonunda da tüm hesapların kapatılması söz konusudur. Bütçe hesaplarının bir sonraki mali yılda da işlem görmesi mümkün değildir. Mali yılın sonunda halen kullanılmamış ödenekler varsa bunlar da iptal edilir. Tahsil edilmemiş gelirler varsa bunlarda sonraki yılın hesaplarına geçirilir [Edizdoğan, 1995: 257].

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

1.5.4.2. Egzersiz Yöntemi (Hesap Dönemi Yöntemi)

Hesap dönemi yönteminde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yıl sonunda kapatılmayıp bir sonraki yıl içerisinde bir süre açık tutulması söz konusudur. Hesapların yeni mali yılda da bir süre açık bırakılması, ödenek tahminleri ve gelir tahminlerinin bir bütün olarak düşütülmesinin gerekli olduğu ve mali yıl sonunda henüz kullanılmamış ödeneklerin kullanılmış olanlarından; tahsil edilememiş gelirlerinde tahsil edilenlerden farklı olmadığı düşüncesinden ileri gelmektedir [Altuğ, 1999: 77].

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

1.6. Devlet Muhasebe Sistemlerine Temel Teşkil Eden Görüşler

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

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

1.6.1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş

Klasik görüşe göre devlet muhasebesinin görevi, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlamaktır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesini “bütçe muhasebesi” olarak ifade etmek mümkündür [Giray,1997: 136].

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

- a) Devlet, elinde bulundurduğu malvarlığının gerçek sahibi değildir. Malvarlığının gerçek sahibi devleti oluşturan bireylerdir. Bu nedenle devletin amacı bu varlıkların kaydını tutmak değil, millet adına korumak olmalıdır. Şayet millete ait olan bu varlıkların kapsama alınmasıyla bir bilanço çıkarılacak olursa bu bilançoyu, devlet bilançosu olarak tanımlamak mümkün olmayacaktır [Şahin, 1968: 8].
- b) Devlet, elinde bulunan malvarlığını millet adına korumakla yükümlüdür. Bu varlıklar üzerinde tasarruf hakkına sahip değildir. Bu nedenle mal varlıklarının mübadele konusu yapılması söz konusu olamaz. Devletin malvarlığının bir değişim kıymeti olmadığına göre muhasebesini de tutmak mümkün değildir.
- c) Devletin bütçe hesapları ile malvarlığı hesaplarının bir arada tutulması teknik açıdan oldukça zordur. Zira bütçe gerçek olmayan değerleri, malvarlığı muhasebesi ise gerçek değerleri gösterecektir. Devlet muhasebesi sistemi

içerisinde tahmini ve gerçek değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir [Akarçay, 1980: 9].

- d) Devlet malvarlığının muhasebe sistemi içerisine dahil edilmesi fikri, devletin malvarlığını artırma çabası içerisine girmesine yol açar. Bu da devletin asıl amacından sapmasına sebep olur. Oysa devletin amacı malvarlıklarını çoğaltmak değil, bunları korumak ve en rasyonel şekilde kullanmak olmalıdır.
- e) Devletin malvarlıklarının bilançoda yer alması, bilançoya bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların konulması ile olanaklıdır. Ancak devlet malvarlığının likiditesi güç hesaplanan değerler olması sebebi ile bunların gerçek değerini göstermesi mümkün olmaz [Giray, 1997: 137]. Buna bağlı olarak da aktif ve pasif unsurlarına ilave edilecek değerlerin de gerçeğe uygunluğu sağlanamamış olacaktır.
- f) Devletin malvarlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortismanlarını hesaplamak oldukça güçtür. Bunun uygulanması ancak küçük devletlerde olanaklıdır. Büyük devletlerin malvarlığının fazla olması sebebiyle malvarlığı muhasebesinin uygulanması bu devletler için mümkün değildir.

1.6.2. Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş

Çağdaş görüşe göre, devlet muhasebesi bütçede yer alan gelir ve giderlerin yanında devlet malvarlıklarını tespit edip izlemekle de yükümlüdür. Devlet muhasebesini sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirmemek gerekir. Devletin yürüttüğü faaliyetler dolayısıyla borçlu ve alacaklı olması yanında malvarlığına sahip olması da doğaldır. Ancak bütçe işlemleriyle malvarlığının muhasebesine ilişkin işlemlerinin niteliği birbirinden farklıdır. Örneğin devletin bir gayrimenkul satın alması bütçe açısından bir gider, devlet malvarlığı bakımından bir harcama değil, faydası uzun dönemde tükenecek bir varlık niteliğindedir [Akarçay, 1980: 10].

Devlet muhasebesinin milli muhasebenin bir parçası olarak devletin ekonomik ve mali nitelikteki faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olmak görevini yerine getirebilmesi için, devletin malvarlığının da hesabını tutma ve bunlara ilişkin değişimleri takip etmek durumundadır. Bu amaçla günümüzde devlet muhasebesi, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarını da içermektedir [Bulutoğlu, Kurtuluş, 1988: 215].

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

- a) Devlet, her ne kadar elinde bulundurduğu malvarlığının sahibi olmasa da, bu mal varlıklarını korumak ve malvarlıklarında meydana gelen değişiklikleri izlemek ve topluma hesabını vermek durumundadır.
- b) Devlet malvarlığı hesaplarının niteliğinin bütçe hesaplarından farklı olması, bunların bir arada izlenmesine engel teşkil etmez. Bütçe hesaplarını ayrı bir grup, malvarlığı hesaplarını ayrı bir grup olarak planlayıp, bunların yardımcı hesaplar aracılığı ile bağlantısını tesis etmek olanaklıdır [Yıldırım, Çetinkaya, 1999: 29].
- c) Devlet malvarlığının muhasebesinin tutulmasının, devletin malvarlığını artırma arzusunu güçlendireceği fikri, ilmi olmaktan ziyade siyasi bir görüştür. Devletin malvarlığını artırması modern devlet anlayışının bir sonucudur ve tarihsel bir olgudur [Şahin, 1968: 8].
- d) Devletin bilançosunda yer alan tarihi eserler gibi kıymetlerin tam olarak değerini tespit etmek zor olsa da imkansız değildir. Bunun için söz konusu kıymetlerin değerinin yaklaşık olarak tespit edilmesi ve devlet bilançosunda yer alması sağlanmalıdır.
- e) Devletin malvarlıklarının tespit edilmesi, bunların değerlendirilmesi ve amortismanlarının hesaplanmasının güç olması, bunların hesaplara alınmaması için bir gerekçe olamaz. Devlet malvarlığının hesaplarının tutulması ve

bunlarda meydana gelen artış ve azalışların izlenmesi, özellikle büyük devletler açısından büyük önem arz etmektedir.

1.7. Devlet Muhasebesi Sistemleri

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

1.7.1. 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 [Güngör, 1981: 18]. 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.

1.7.1.1. Eski (Basit) Kameral Muhasebe Sistemi

Eski Kameral muhasebe sisteminde sadece kasa hareketleri izlenebilmektedir. Devletin malvarlığındaki değişimler ile borç ve alacakların durumlarını izlemek 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 [Akmüt, 1973: 22].

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

1.7.2. 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 [Yıldırım, Çetinkaya, 1999: 38].

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 [a.g.e., s. 41].

1.7.3. 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 [Güngör, 1981: 19].

1.7.4. 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 [Şahin, 1968: 46] .

1.8. Türkiye’de Uygulanan Devlet Muhasebe Sistemi

Türkiye’de uygulanmakta olan devlet muhasebe sistemi, klasik devlet muhasebesi görüşünün etkisi altında oluşturulmuş bir sistemdir. Türk devlet muhasebesi sistemi, daha çok gelir ve giderlerin bütçede yer alan şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolünü sağlayan bütçe hesaplarının yer aldığı bir hesap planına öncelik verir. Devlet mal varlığındaki artış ve azalışları için gerekli olan malvarlığı hesaplarına yer vermez.

Türk Devlet Muhasebe Sisteminde (TDMS) işlemlerinin kaydedilmesinde hem nakit hem de tahakkuk esasına yer verilmiştir. Bütçe gelirlerinin kaydedilmesinde nakit esası, bütçe giderlerinin kaydedilmesinde ise kısmen nakit, kısmen de tahakkuk esası

uygulanmaktadır. Sistemde kayıt yöntemi olarak çift taraflı (muzaaf) kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Ülkemizde devlet hesapları yönetim dönemi yöntemine göre ve mali yıl itibari ile çıkarılmaktadır [MUK, md.3].

1.9. Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi

Türk devlet muhasebe sisteminde devlet hesapları (genel ve katma bütçeli daireler) genel esasları belirleyen Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) ile Devlet Muhasebesi Yönetmeliği (DMY), Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği (DHBY) ve Ayniyat Yönetmeliği olmak üzere üç ana yönetmelik çerçevesinde yürütülmektedir. Türk devlet muhasebesinin dayanağını 26 Mayıs 1927 tarihinde çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) oluşturmaktadır. Kamu mali mevzuatının anayasası olarak kabul edilen MUK’ da, devletin mali işleri ve bu işlemleri yürütecek kişilerin görev ve sorumluluklarının kapsamını belirleyen hükümler yer almaktadır.

MUK’ nın birinci maddesinde “Devletin bütün mallarının yönetimi ve muhasebesi bu kanuna tabidir” denilerek devlet muhasebesinin kapsamı da belirlenmiştir. [MUK, md.1]. ”Devlet” terimi genel olarak genel ve katma bütçeli daireleri, mahalli idareleri ve iktisadi kamu kurumlarını toplu şekilde ifade etmek için kullanılırken, söz konusu maddede sadece genel ve katma bütçeli daireleri ifade etmek için kullanılmaktadır [Pınar, 1993: 11]. Başka bir deyişle MUK’ da devlet tanımına giren tüm kuruluşlara ait düzenlemelere yer verilmemiş, bunlardan sadece genel ve katma bütçeli dairelere ait düzenlemeler kapsama alınmıştır.

Türk Devlet Muhasebesi sisteminde kullanılan ana yönetmeliklerden biri olan “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği”, MUK hükümlerine göre mal muhasebesi hariç, uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemekle birlikte genel ve katma bütçeli dairelerin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır [DMY, md.1-2].

DMY' de saymanlıklarda tutulması gereken defterler, kullanılan hesaplar ve işleyişleri, ay sonu işlemleri, hesapların ertesi yıla devir işlemleri ve saymanlarda yapılan diğer işlemlere dair hükümler bulunmaktadır.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ise devlet adına yapılacak harcamalarda kullanılacak belgeler hakkındaki hükümleri ihtiva etmektedir. DHBYS, genel bütçeli dairelerle özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli daireleri, belediyeleri, il özel dairelerini, döner sermayeleri ve fonları kapsamaktadır [DHBYS, md.1]. Saymanlıklar, devlet adına yapacakları harcamalarda DHBYS' de belirlenen belgeleri düzenlemek durumundadırlar.

Devlet mallarının yönetiminde kullanılmak üzere 01/06/1939 tarihinde yürürlüğe giren Ayniyat Yönetmeliğinde ise devlete ait eşya, malzeme ve demirbaşların kayıtlarının nasıl yapılacağı, bu malların değerlerinin nasıl belirleneceği ve kayıtlardan nasıl düşüleceği belirtilmektedir [Akça, 1998: 64].

1.10. Türkiye'de Devlet Muhasebe Sisteminin İşleyişi

Türkiye'de uygulanan devlet muhasebe sisteminin işleyişine geçmeden önce, devlet muhasebesi işlemlerinin yürütülmesi için oluşturulan teşkilatların yapısı ve teşkilatlarda devlet muhasebesi işlemlerinin yürütülmesini sağlayan memurların yetki ve görevlerinin açıklanması, mevcut sistemin işleyişinin kavranması açısından faydalı olacaktır. Bu amaçla önce mevcut devlet muhasebesinin yürütülmesi için oluşturulan örgütlerin yapısı ve görevli memurların yetki paylaşımına yer verilecek daha sonra da devlet muhasebe sisteminde kullanılan defter ve belgeler tanıtılacaktır.

1.10.1. Örgütsel Yapı

Türkiye'de bütçe kanunu uygulama sorumluluğu yürütme gücünü temsil eden hükümete aittir. Hükümet için de bu sorumluluk esas olarak Maliye Bakanlığı tarafından yerine

getirilmektedir. Maliye Bakanlığı da bütçenin uygulanmasına dair sorumluluğunu; merkez, taşra ve yurtdışı örgütü ile bağlı kuruluşları aracılığı ile yerine getirmektedir. Ancak konumuz olan devlet muhasebesi açısından değerlendirildiğinde öncelikli olarak Merkez ve Taşra teşkilatları ile görevlerini belirlemek gerekmektedir.

1.10.1.1. Maliye Bakanlığı Merkez Örgütü

Maliye Bakanlığı'nın merkez örgütü; ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimlerden oluşmaktadır [Edizdoğan, 1998: 227]. Devlet Bütçesinin hazırlanması ve uygulanması ile sorumlu olan Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, devlet muhasebesinin tutulmasından sorumlu olan Muhasebat Genel Müdürlüğü, gelir bütçesinin hazırlanmasından ve gelirlerin toplanmasından sorumlu olan Gelirler Genel Müdürlüğü, devlete ait gayrimenkullerin idaresinden sorumlu olan Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve hazineye açılmış veya hazinenin açtığı davalara bakmakla yükümlü olan Muhakemat Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı merkez örgütünün "ana hizmet birimleri" içerisinde yer almaktadır. Devlet muhasebesi açısından önemli ve belirleyici olan birim ise Muhasebat Genel Müdürlüğüdür.

Saymanlık hesaplarını birleştirerek hazine genel hesabını çıkartan ve devlet muhasebesinin tutulmasından direkt sorumlu olan müdürlük, Muhasebat Genel Müdürlüğüdür. Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görevlerini;

- Bütçe uygulama dönemi içinde bakanlık ve hazine hesaplarının kayıtlarını tutmak, uygulamaları izlemek, dönem sonuçlarını çıkarmak, değerlendirmek ve raporlamak,
- Genel bütçeli kuruluşlar, katma bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşların ve fonların muhasebe sistemlerini belirlemek ve mevzuat hazırlıklarını yapmak,
- Devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesine yönelik araştırmalar yapmak,
- Saymanlıkların hesap ve işlemlerini denetlemek,

- Saymanlıklardan aylık olarak toplanan cetvel ve belgeler dayanarak çıkarılacak aylık mizanları, özellikle hazine genel hesabını düzenleyerek Sayıştay'ın ve TBMM'nin denetimine sunmak,
- 178 sayılı K.H.K. md.11'de belirtilen diğer görevleri yapmak,

olarak sıralamak mümkündür.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, kanunların kendisine verdiği görevleri “merkez” ve “taşra” örgütleri aracılığı ile yerine getirmektedir. Merkez teşkilatının yukarıda sıralanan görevlerinin yanında [a.g.e, s.74];

- Saymanlıklarda açılan akreditif ve taahhüt artıklarını izlemek ,
- Saymanlıkların ay sonu ve yıl sonu hesaplarını incelemek,
- Saymanlık işlemlerinde hatalı işlemlerin giderilmesine çalışmak,
- Saymanlıklar hakkında Sayıştay ilamlarının kayıtlarını tutmak,
- Gereken yerlerde saymanlı kurmak, vezne açmak ve kapatmak,
- Devlet Muhasebesi ve bütçe uygulamaları üzerine mevzuat çalışması yapmak,
- Genel ve katma bütçeli dairelere bağlı döner sermayeli kuruluşlar ile fonların bilanço ve eklerini incelemek,
- Tahsil imkanları kalmayan kişi borçlarını terkin işlemleri için gerekli işlemleri yapmak, görevlerini de ifa etmekle yükümlüdür.

1.10.1.2. Maliye Bakanlığı Taşra Örgütü

Maliye Bakanlığı Taşra Örgütü, merkez dışında bakanlığın mali işlerini yürütmek ve uygulamakla görevlidir. Taşra örgütü, il ve ilçelerde teşkilatlanmıştır. İl merkezlerinde en büyük maliye memuru defterdardır. Defterdar; mali işlemlerin yasaya uygun olarak yapılmasının sağlanmasından, merkez ve merkeze bağlı kazaların sorunlarının çözülmesinden, mali kanunlara aykırı davranışlarda bulunanlar hakkında gerekli işlemlerin yapılmasının sağlanmasından ve yönetimde bulunan müdürlüklerin işlemlerinin denetlenmesinden sorumludur [Edizdoğan, 1998: 232]. Defterdarın

yönetiminde saymanlık, gelir, muhakemat, milli emlak, ve vergi dairesi müdürlükleri görev yapmaktadır.

Gelir Müdürlükleri; illerdeki gelirlerin toplanmasından ve vergi dairelerinin çalışmalarından sorumludurlar. Vergi Daireleri ise vergilerle ilgili tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yapmakla yükümlüdür.

İlçelerde en büyük maliye memuru, mal müdürüdür. İlçelerde saymanlık işlemleri mal müdürlükleri tarafından yerine getirilir. Mal müdürlükleri; maaşları ve diğer giderleri verile emrine bağlamak ve ödemek, gelirleri ve tahsilatla ilgili işlemleri düzenlemek ve denetlemek ve Sayıştay'a hesap vermekle yükümlüdür.

İl Saymanlık Müdürlükleri; maaş ve ücretler ile giderleri verile emrine bağlamak ve ödemek, Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı vermek gibi görevleri yerine getirirler ve il ve ilçelerde bağlı oldukları kurumların işlerini yaparlar. Saymanlıklar, buldukları yer itibari ile şekil 1.1'de olarak gösterilmiştir [Yıldırım, Çetinkaya, 1999: 68].

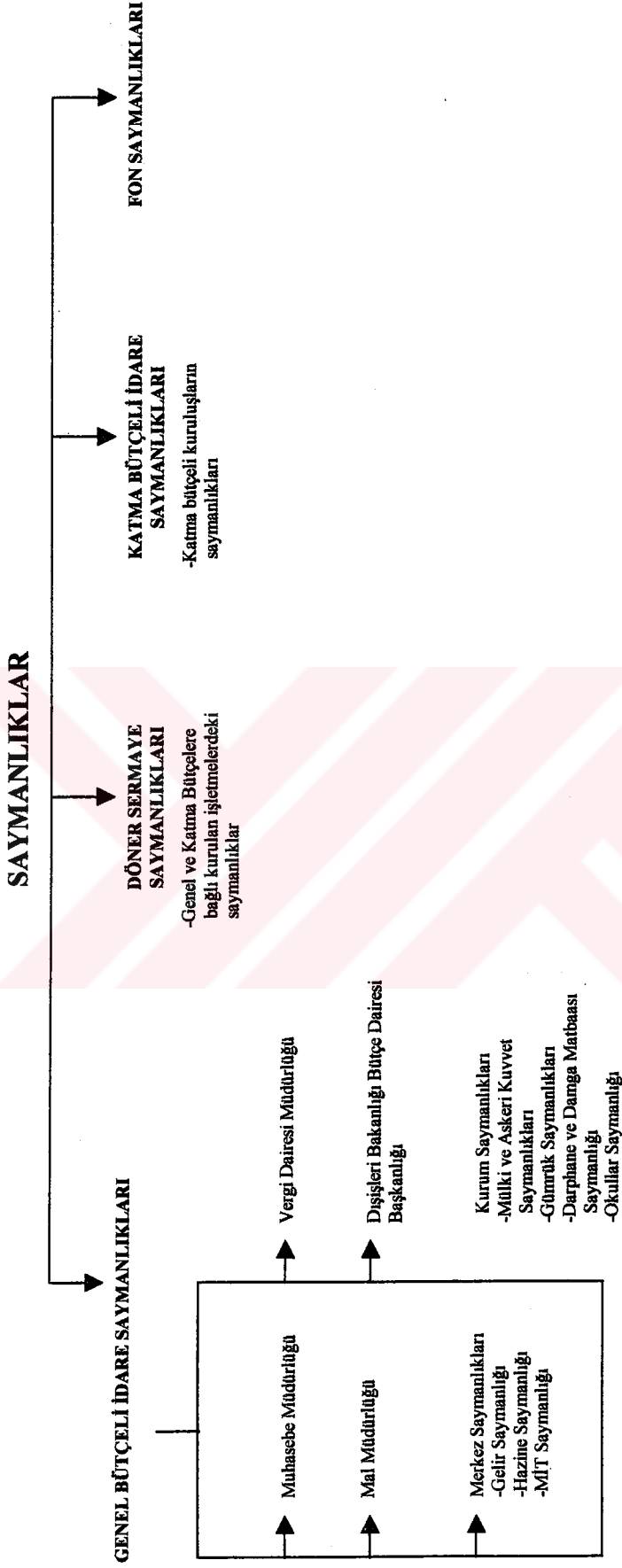
1.10.2. Yetki Paylaşımı

Türk muhasebe sisteminde gerek gelirlerin toplanması, gerekse giderlerin yapılması yetkisi; ita amirleri, tahakkuk memurları ve saymanlara verilmiştir.

1.10.2.1. İta Amirleri

Bütçede yer alan ödeneklerin harcanmasında emir veren en yetkili kişi ita amiridir. Devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici veya kesin olarak ödenmesi konusunda saymanlara yazılı emir verenlere "ita amiri" denir [MUK, md.10]. İlgili maddeden de anlaşılacağı gibi devlet giderlerinin yapılabilmesi için ödettirme yetkisi ita amirlerine verilmiştir. İta amirinin emri ve izni olmadıkça devlet giderlerinin ödenmesi mümkün

Şekil 1: Saymanlıkların Yapısı



değildir. İta amiri ödeme emrini, “tahakkuk müzekkeresini ve verile emri” üzerindeki bölümü imzalamak suretiyle yerine getirir [Pınar,1993: 18].

İta amirleri, 1.derece ita amirleri ve 2. derece ita amirleri olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Bakanlar, 1.derece ita amirleridir. Uygulamada bakanlar ita amirliği yetkisini merkezdeki görevlilere vekalet yoluyla devrederler. Yetkiyi devralan, birinci ita amiri yetkisine sahiptir ve yaptığı işlemlerden dolayı ilgili bakana karşı sorumludur. Kanuni sorumluluk ise ita amirliği yetkini devreden bakanın kendisine ait olmaktadır.

2.derecede ita amirleri ise bakanlığa bağlı daire ve kuruluşların genel müdürleri, illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar, askeri birliklerde birliğin komutanı, üniversitelerde ise rektördür. 1.derecede ita amiri olan bakanlar, kamu hizmetlerinin merkez dışında da yürütülmesini sağlamak üzere harcama yetkisini ödeme emri yolu ile 2.derecede ita amirlerine devreder [Yıldırım,Çetinkaya, 1999: 69]. 2.derece ita amirlerinin sorumluluğu Sayıştay, 1.derece ita amirlerinin sorumluluğu ise T.B.M.M tarafından belirlenir [Tüğen, 1999: 157].

1.10.2.2. Tahakkuk Memurları

Tahakkuk memurları, gider tahakkuk memurları ve gelir tahakkuk memurları olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanunlara ve tüzüklere uygun olarak devlet gelirlerini tahakkuk ettirip tahsil edilebilir hale getirenlere “gelir tahakkuk memuru”, devlet giderlerini mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirenlere “gider tahakkuk memuru” denilir [MUK, md.8].

Tahakkuk memurları, genellikle ita amirlerinin görevlendirdikleri kurum içi memurlardır [Edizdoğan, 1998: 235]. Tahakkuk memurları; ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanımından, giderlerin gerçek ihtiyaç karşılığı olmasından, hizmetlerin de zamanında yerine getirilmesinden sorumludurlar.

Tahakkuk memurları, giderlerin tahakkuk ettirilmesi için gerekli incelemeleri yapıp tahakkuk müzekkeresini düzenleyerek ilgili ita amirine onaylatırlar. Tahakkuk memurları, düzenledikleri bu belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan kendileri sorumludurlar. Tahakkuk memurlarının kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle uygulamak istemedikleri ödeme emirleri söz konusu olursa da şayet ita amirinin yazılı emri varsa, bu emri yerine getirmek zorunlulukları vardır. Ancak bu durumda sorumluluk emri veren ita amirine ait olmaktadır [MUK, md.13].

1.10.2.3. Saymanlar

Devlete ait gelirleri tahsil eden, nakit ve ayniyatı muhafaza eden, giderleri hak sahiplerine ödeyen ve teslim eden ve bu işlerle ilgili, tüm nakdi ve ayni mali işlemleri yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı vermekle sorumlu olan kimselere "Sayman" denilmektedir [Pınar, 1993: 16]. 832 sayılı Sayıştay Kanununda saymanlar, "Gelir Saymanları", "Gider Saymanları" ve "Mal Saymanları" olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. MUK' ya göre ise saymanlar; " Nakit Saymanı" ve "Mal Saymanı" olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

Nakit saymanı; kanunların verdiği yetkiye dayanarak devlet gelirlerini toplayan ve devlet giderlerini ödeyen ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabını veren kimsedir. Mal saymanı ise; kendisine verilen ayniyatın muhafazası ve kullanımı ile ilgili işlemleri yapan ve belirli dönemler itibari ile Sayıştay'a hesap veren kimsedir [a.g.e., s.17].

Her nakit saymanının belirli bir veznesi, her mal saymanının da belirli bir veya birden çok ambarı bulunur. Saymanlar her ne adla olursa olsun kendilerine verilen paraları ve malları buralarda saklamaya zorunlu ve kayıplardan dolayı sorumludurlar [MUK, md.18].

Saymanlığın görevlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür [Kurt, 1996: 19];

- Devlet gelirlerini toplamak, giderleri hak sahiplerine ödemek değerleri almak, saklamak ve ilgili birimlere göndermek,

- Tahsil ve ödeme aşamasına gelmiş işlemlerle ilgili belgelerin doğruluğunu ve kanunlara uygunluğunu sağlamak,
- Kendi nam ve hesabına saymanlık işlemlerini yapan mutemetleri yakından inceleyerek denetlemek ve hesaplarını kontrol etmek
- Tüm nakit ve malları vezne ve ambarda muhafaza etmek, gerektiğinde ilgililere vermek veya göndermek,
- Genel bütçeye dahil dairelere ait taşınır malların satışında Hazineyi temsil etmek ve taşınmaz malların kira bedellerini tahsil etmek,
- İhale komisyonlarına Maliye temsilcisi olarak katılmak,
- Yıl sonunda kalan ödenekleri tenkis etmek,
- Tüm bu işlemlerle ilgili kayıtları Devlet Muhasebe Sistemi içerisinde tutmak ve çıkarılan hesap sonuçlarını aylık dönemler halinde merkeze ve Sayıştay'a göndermek ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı vermek.

1.10.3. Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Kullanılan Defter ve Belgeler

T.C. Devlet Muhasebe Sisteminin işleyişi, Devlet Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen birtakım defter, belge ve hesapların kullanımı ile sağlanmaktadır. Saymanlıklar, sistemin işleyişini sağlamak üzere gerekli olan tüm defter, belge ve hesapları kullanmak durumundadırlar.

Saymanlıklarda kullanılan defter ve belgeleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Yevmiye Defteri,
- Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı Yevmiye Defteri,
- Yardımcı Defterler,
- Günlük Hesap Kontrol Cetveli,
- Aylık Mizan,
- Belgeler.

a. Yevmiye Defteri

Yevmiye Defteri, muhasebe kayıtlarına konu olan işlemlerin hesaplar itibariyle kaydedildiği defterdir. Yevmiye defterinde, sistemde kullanılan her hesap için ayrı yapraklar tahsis edilmiştir. Yevmiye defterlerini bu yönüyle ticari muhasebe sisteminde kullanılan defter-i kebir'e benzetmek mümkündür. TDMS' de defter-i kebir kullanılmadığı için bu fonksiyonu yevmiye defterinin üstlendiğini söyleyebiliriz.

Yevmiye yaprağında; "yevmiye kaydının tarihi-numarası", "borç" ve "alacak" başlıkları altında "tutarı ve "günlük toplam" sütunları yer almaktadır. Günlük işlemler, yevmiye tarih ve sırayla yevmiye yaprağının "tutar" sütununa kaydedilir. Aynı güne ait işlemler bittiğinde "tutarı"sütunun altı çizgi ile kapatılır ve günlük işlem toplamı "günlük toplam" sütununa yazılır. Ay sonlarında; "günlük toplam" sütunundaki rakamlar toplanarak o aya ait toplam tutar yazıldıktan sonra altına; önceki aylardan gelen genel toplam yazılarak mali yıl başından bulunulan ayın sonuna kadar ki genel toplam bulunur. Genel toplam, yardımcı defterlerdeki toplamlarla uygunluğu sağlandıktan sonra ilgili ayın mizanına aktarılır.

Yevmiye defterine işlemler, belgelerine dayanılarak en az iki hesabı ilgilendirecek şekilde kaydedilir. Bir veya birden fazla hesaba borç yazılan tutar, diğer hesap ve hesaplara alacak kaydedilir. Devlet Muhasebe Sistemimizde kullanılan bir yevmiye defteri örneği Ek-1'de verilmiştir.

b. Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı Yevmiye Defteri

Bu defterin normal yevmiye defterinden farkı "borç" ve "alacak" tablolarında "karşı saymanlığın kodu", "yevmiye tarihi" ve "numarası" sütunların bulunmasıdır. Bu sütunlara sadece adına işlem yapılan saymanlıklarca kayıt yapılır. Bu sütunlar, işlemi başlatan saymanlıktan alınan saymanlıklar arası fişteki bilgilerle doldurulur.

c.Yardımcı Defterler

Yevmiye defterlerinde yardımcı hesaplar yer almadığından, bu hesaplar için ayrıca yardımcı defterler tutulmaktadır. Böylece yevmiye defterine kaydedilen işlemler hakkında detaylı bilgilere yardımcı defterler aracılığıyla ulaşmak mümkün olabilmektedir. Devlet muhasebe sistemimiz içerisinde tutulan yardımcı defterlere; kasa, banka, kişi borçları, tecil, bütçe emanetleri, v.b. defterleri örnek olarak gösterebiliriz.

Devlet muhasebe sistemimizde günlük işlemlerin, en geç bir sonraki günün akşamına kadar önce yevmiye defterine, oradan da yardımcı defterlere kaydedilmesi gerekir. Ancak kasa ve banka yardımcı defterleri yevmiye defterinden önce işlenmektedir.

d. Günlük Hesap Kontrol Cetveli

Yevmiye defterine kaydedilen günlük işlemlerin, kasa hesabına ait yardımcı defterlere uygunluğunu kontrol etmek amacıyla günlük olarak düzenlenen bir cetveldir. Günlük hesap kontrol cetveli, bir gün içerisinde yapılan kayıtlardaki hataların gün sonunda tespitine yarar Aynı gün içinde yevmiye defterine kaydedilen hesapların borç ve alacak toplamlarının cetvelin ilgili sütunlarına yazılması suretiyle, borç ve alacak genel toplamlarının birbirine eşitliği sağlanmış olur. Borç ve alacak sütunlarına işlenen tutarların, her hesabın yardımcı defterleri ile uygunluğu sağlanır. Günlük hesap kontrol cetveli örneği Ek-2'de verilmiştir.

e. Aylık Mizan

Aylık mizan, hesapların kayıtlara doğru olarak geçirilip geçirilmediğini kontrolünü sağlamak için her ayın sonunda yevmiye defterinden yararlanılarak düzenlenir. Aylık mizanın düzenlenmesiyle yevmiye defterinde ayrı yapraklarda görülen hesapların bir arada gösterilmesi sağlanmış olur. Aylık mizan örneği Ek-3'te verilmiştir.

f. Belgeler

Saymanlıklarda gerek gelirlerin tahsilinde, gerekse giderlerin ödenmesinde düzenlenip kullanılması gereken çeşitli belgeler bulunmaktadır. Bu belgelere örnek olarak; tahsil fişi, vezne alıntısı, muhasebe fişi, saymanlık işlem fişi, tahakkuk müzekkeresi ve ödeme emri, tenkis belgesi, günlük vaziyet cetveli v.b. belgeleri verilebilir.

Nakit esaslı sistemde kullanılan hesaplar ve işleyişleri ikinci bölümde açıklanacaktır.



2.BÖLÜM: TÜRKİYE'DE UYGULANAN DEVLET MUHASEBESİ KAYIT YÖNTEMLERİ

Bu bölümün amacı, devlet muhasebesinde kullanılan kayıt yöntemlerinden biri olan tahakkuk esasının Türkiye'de halen uygulanmakta olan nakit esasının yerine ikame edilmesinin sağlayacağı faydaları vurgulamaktır. Bu amaçla, önce Türkiye'de halen uygulanmakta olan nakit esaslı kayıt yönteminin gayesi ve sistemde kullanılan hesaplar ve işleyişleri açıklanacak, akabinde de her ne kadar da şu anda fiili olarak uygulamaya konulmamış olsa da Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından pilot çalışmaları sürdürülen tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gayesi ve muhasebe kayıtlarının tutulmasında tercih edilmesinin sebepleri ile tahakkuk esaslı kayıt sistemde kullanılan hesaplar işleyişleriyle beraber açıklanacaktır. Son olarak da her bir muhasebe kayıt yöntemi, hesapların işleyişi ve konsolide bütçe uygulamaları açısından karşılaştırmalı şekilde değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

2.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi

Bu kısımda; nakit esaslı kayıt yöntemini tanıtmak amacıyla, nakit esaslı sistemin devlet muhasebe sisteminde kullanılma amacı, yöntemin kullanılmasının doğurduğu faydalı ve sakıncalı yönler açıklanmıştır. Ayrıca yöntemin Türkiye' de uygulanma şeklini ortaya koymak amacıyla, sistemde kullanılan hesaplar işleyişleriyle beraber açıklanmıştır.

2.1.1. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminin Gayesi

Birinci bölümde de açıklandığı gibi nakit esaslı kayıt yönteminde işlemlerin kaydı, parasal bir giriş (tahsil) ve çıkış (ödeme) olduğu anda yapılmaktadır. Bu esasta bir gider hangi mali yılda ödenirse o mali yılın gideri, gelir de hangi mali yılda tahsil edilirse o dönemin geliri sayılmaktadır. Gelir ve giderler tahakkuk ettiğinde ise herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

Türk devlet muhasebe sisteminde uygulanan nakit esaslı kayıt yönteminde; devletin sahip olduğu mal varlıkları, girişilen taahhütler, tahakkuk eden gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara ilişkin harcamalar, devletin borçları ve hazine garantileri ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimleri kaydedilmemektedir [Kerimoğlu, 2002: 88]. Dolayısı ile bu sistemde söz konusu işlemlere dair bilgileri muhasebe kayıtlarından öğrenmek mümkün olamamaktadır. Bu işlemlere ait bilgiler muhasebe dışında düzenlenen bir takım belge ve cetveller vasıtasıyla elde edilmektedir.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi, genel olarak nakit denetimi ve bütçenin uygulanması için görevli olan birimlerin sorumluluğunun tespit edilmesi amacı ile kullanılmaktadır. Gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin maliyetlerinin belirlenmesine ve verimlilik analizlerinin yapılmasına önem verilmemektedir. Kayıt altına alınan işlemler, devlet faaliyetlerinin yalnızca bir kısmını kapsadığından maliyet-verimlilik analizlerinin yapılması bu sistemde mümkün olamamaktadır.

Burada değinilmesi gereken önemli noktalardan biri de nakit esasına dayalı devlet muhasebe sisteminde devlet bilançosunun oluşturulmasının mümkün olamamasıdır. Bunun nedeni devlet malvarlığı ve yükümlülüklerinin kayıt dışı bırakılmasıdır. Bundan dolayı bütçe ve hazine işlemlerinin kamu malvarlığı üzerindeki etkilerinin saptanmasının bu sistemde mümkün olmadığını ifade etmek mümkündür [Falay, 1987; 157].

Devlet muhasebesinde kayıtların nakit esasına göre tutulmasının doğurduğu bir takım fayda ve sakıncalar söz konusudur [Coşkun,2000: 245]. Nakit esasının faydaları;

- Kapsadığı işlemler nedeniyle basit ve anlaşılması kolay bir sistem olması,
- İşlemlerin izlenmesinin kolay olması,
- Kayıt işlemlerinin bütçe yılı içerisinde sonuçlandırılmasına imkan vermesi,
- Değerlendirilmelerin kolay olması,

olarak sıralanabilir.

Nakit esasının sakıncaları ise;

- Ekonomik analizler için faydalı ve yeterli bilgi sağlayamaması,
- Ödeneklerin harcamaya dönüştürülme sürecinin izlenmesini zorlaştırması,
- Bütçe hesaplarının izlenmesini zorlaştırması,
- Kapsadığı işlemler nedeniyle saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına yeterince hizmet etmemesi,

olarak sıralanabilir.

Türkiye’de uygulamacı kamu kuruluşları, daha çok fiili harcamalarla ilgili olduklarından, gerçekleştirdikleri kamu hizmetlerinin maliyeti ve verimliliğini saptayacak analizlere ihtiyaç duymamaktadırlar. Bu nedenle özellikle uygulamacı kamu kuruluşları işlemlerin kaydedilmesinde nakit esasına dayalı devlet muhasebesi kayıt yöntemini kullanmayı tercih etmişlerdir. Ülkemizde gelirler açısından tam nakit esas, giderler açısından hem nakit hem de tahakkuk esaslı kayıt yönteminin kullanıldığı karma bir uygulama söz konusudur. Bu uygulamalara, devlet muhasebesi içerisinde yer alan avans uygulamasını örnek olarak gösterebiliriz. Herhangi bir mal veya hizmetin temini için personele ve üçüncü şahıslara avans verilmekte ancak verilen avanslar gider olarak kaydedilmemektedir. Bu uygulamanın neticesinde bütçe giderleri hesabı nakit çıkışlarını tam olarak göstermemektedir. Bu durumda devlet muhasebesinde nakit esaslı kayıt yöntemini kullanmak ile ulaşılmak istenen hedeflere sağlıklı bir şekilde ulaşılması mümkün olmamaktadır.

2.1.2. Nakit Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı ve Hesapların İşleyişleri

Nakit esaslı kayıt yönteminde kullanılan hesap planı ve burada yer alan hesaplar ve işleyişleri özellikle dönem sonu işlemlerine konu olan hesaplar açısından örnek verilerek Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinde açıklandığı şekli ile ayrı ayrı

incelenmiştir. Örnek olarak verilen işlemlerin muhasebe kaydına esas teşkil eden fiş v.b. belgelere değinilmemiştir.

2.1.2.1.Hesap Planı

Mevcut sistemde kullanılan hesap planı, yalnızca genel ve katma bütçeli kuruluşların işlemleri göz önüne alınarak oluşturulmuştur. Hesap planı, diğer genel devlet kapsamında bulunan kamu kuruluşlarının işlemlerine dair hesapları içermemektedir. Aynı zamanda hesap planında yer alan hesapların kod numaraları, Ek-4'te de görüleceği gibi belirli bir sistematik göz önüne alınarak oluşturulmamıştır. Hesaplar, gelişigüzel şekilde kod numaraları 1'den başlayarak sıralanmıştır. Bugüne kadar hesap planında bulunan bazı hesaplar kaldırılmış, bu hesapların kod numaraları açık bırakılarak, boş kalan kod numaraları plana sonradan ilave edilen yeni hesaplara verilmiştir. Mevcut hesapların alt hesapları da bulunmamaktadır. Bir hesapla birbirinden farklı niteliklere sahip bir çok işlem birden kavranılmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda hesaplar belirli bir vade taşımamaktadırlar. Mevcut hesap planının açıklanan tüm bu özellikleri, hesapların belirli dönemler itibariyle konsolidasyonunu imkansız hale getirmektedir. Bu da mali tabloların hazırlanmasının önünde engel teşkil etmektedir.

Mevcut hesap planında yer alan hesapların tüm bu özelliklerine rağmen hesap planındaki hesaplar başlıca 3 grupta toplamak mümkündür:

a. Bütçe Hesapları: Bu hesaplar, bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesi amacıyla kullanılır. Bu hesaplara; Gelir Tahakkukları Hesabı, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı, Bütçe Gelirleri Hesabı, Bütçe Giderleri Hesabı, Ödeme Emirleri Hesabı gösterilebilir.

b. Bilanço Hesapları: Bu hesaplar; Kasa Hesabı, Banka Hesabı, Kişi Borçları Hesabı gibi varlık niteliğindeki hesaplardır.

c. Nazım Hesaplar: Mali bir işlem neticesinde ortaya çıkmayan, sadece hatırlatıcı mahiyette olan bilgilerin kaydedildiği hesaplardır. Bunlara örnek olarak; Teminat Mektupları Hesapları, Menkul Kıymetler Hesapları, Hazine Kefaletler Hesaplarını örnek olarak gösterilebilir.

2.1.2.2. Hesaplar ve İşleyişleri

TDMS' de birbirinden farklı özelliklere sahip bir çok hesap kullanılmaktadır. Sistemin daha iyi anlaşılması bakımından tüm saymanlıklarca kullanılan hesaplardan, özellikle ay sonu ve yıl sonu işlemlerine konu olan hesaplar örneklendirilerek açıklanacaktır.

I. Nakit Hareketlerine İlişkin Hesaplar

1. Kasa Hesabı: Kasa Hesabı, devletin kanuni dolaşım niteliğine sahip kağıt ve madeni paraları ile kasa sayımı sonucunda noksan veya fazla çıkan tutarların kaydedildiği hesaptır. Alınan banka çekleri de bu hesaba kaydedilir [DMY, md.18]. Kasa hesabı aktif karakterli bir hesap olduğundan ya borç bakiyesi verip ertesi yıla devredilir, ya da hiç bakiye vermez.

Kasaya yatırılan paralar bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak; kasadan ödenen paralar da bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Kasa sayımı sonunda noksan çıkan paralar, bu hesaba alacak, kişi borçları hesabına borç; fazla çıkan paralar ise bu hesaba borç, Bütçe Gelirleri veya Emanetler Hesabına alacak kaydedilir. Dolaşımdan çekilen madeni paralar bu hesaba alacak, Değiştirilen Paralar Hesabına borç kaydedilir.

Örnek: Mükellef X 2001 yılı gelir vergisinin ilk taksiti olan 750.000.000.-TL'yi bağlı olduğu vergi dairesine yatırmıştır.

KASA HESABI	/		750.000.000		750.000.000
BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	/				

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

2. Ödenecek Çekler Hesabı: Saymanlıklar tarafından yapılacak ödemeler ve göndermeler için kullanılan pasif karakterli bir hesaptır. Saymanlıklarca, bankadan yapılacak ödemeler için düzenlenen çek ve ödeme emirleri bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç; banka tarafından hak sahiplerine ödenen veya ilgili yerlere gönderilen paralar bu hesaba borç ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Ödenecek çekler hesabı dönem sonunda ya hiç kalan vermez ya da alacak kalanı verip ertesi yıla devredilir.

3. Banka Hesabı: Saymanlıklar tarafından bankaya yatırılan paralar ile saymanlıklar adına bankaya yatırılan paraların izlendiği hesaptır. Tek hazine sistemine dahil olan saymanlıklarda bu hesap yıl sonunda kapanacağından ertesi yıla devir vermez. Sistem dışında kalan saymanlıklarda ise hesap borç bakiyesi verip ertesi mali yıla devredilebilir.

Saymanlıklarca kasadan bankaya aktarılan paralar ile saymanlığın banka hesabına yatırılan veya gelen paralar bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Banka tarafından saymanlığa, ödendiği bildirilen çek veya gönderme emri tutarları Banka Hesabına alacak, Ödenecek Çekler hesabına borç kaydedilir. Tek hazine hesabı sistemine dahil saymanlıklarda her hafta otomatik olarak defterdarlık hazine cari hesabına gönderilen tutarlar, duruma göre Defterdarlık Hazine Cari Hesabına ya da Nakit Hareketleri Hesabına borç, Banka Hesabına alacak kaydedilir. [DMY,md.26]

Yıl sonunda; Tek Hazine Hesabı Sistemine (THHS) dahil olan saymanlıkların Banka Hesapları borç bakiyesi vermişse; dönem sonunda Banka Hesabına alacak, Nakit Hareketleri Hesabına borç kaydedilir. Banka Hesabı alacak bakiyesi vermiş ise; bu tutar Banka Hesabına borç, Nakit Hareketleri Hesabına alacak kaydedilir.

4. Defterdarlık Hazine Cari Hesabı: Bu hesabın niteliğini ve işleyişini açıklamadan önce hesabın kullanılmasını gerektiren THHS' yi incelemek faydalı olacaktır.

Saymanlıkların devlet adına tahsil ettikleri paralar ile ödedikleri paralar hem miktar hem de zaman olarak farklılık göstermektedir [Akça, 1998: 103]. Saymanlıklarda bu farklılıktan dolayı fon açığı veya fon fazlalığı ile karşılaştırılması olasıdır. Fon açığı

olması durumunda, zamanı gelen giderler ödenemeyecek; fon fazlası durumunda ise saymanlıkların elinde fon atıl olarak kalacaktır. THSS' de bu farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla sadece genel bütçeye dahil saymanlıklar için oluşturulmuştur.

THHS' nin esası, saymanlıkların yürürlükteki mevzuata göre yapacakları ödeme ve gelir tahsilatı işlemleri sonunda ortaya çıkan nakit fazlasının Hazine'ye gönderilmesi; nakit açığının da Hazine'den çekilmesinin banka tarafından otomatik olarak yapılmasıdır. Tahsilat ve ödeme işlemlerinin yapılması yönteminde bir değişiklik söz konusu olmamaktadır [MGM, 1977: 42].

Bu sistemin içerisinde yer alan saymanlıklar, hesaplarını T.C. Ziraat Bankası şubeleri nezdinde açmak durumundadırlar. Bu saymanlıklar kasalarında para olup olmadığına bakmaksızın hak sahiplerine ödeme yapabilmektedirler. Saymanlıkların hesaplarının bulunduğu Ziraat Bankası şubeleri, nakit hareketlerini haftalık olarak otomatik şekilde düzenler. Saymanlıkların, banka şubelerinden her hangi bir talepte bulunmaları gerekmez. Sistem, Perşembe günü başlayıp Çarşamba günü sona eren haftalık dönemler itibariyle işler.

Sistem dışında kalan saymanlıklar ise; cari hesaplarını T.C. Merkez Bankası ya da Ziraat Bankası'nda açtırıp yaptıkları tahsilatı bu hesaplara yatırmakta, ödemeleri ise hesaplarında bulunan tutarları aşmayacak şekilde bu hesaplardan yapmaktadırlar.

Gerek THHS' ye dahil saymanlıklar, gerekse sistem dışında bulunan tutarları aşmayacak yukarıda açıklanan işlemlerin gerçekleştirilmesinde; "Defterdarlık Hazine Cari Hesabı" ve "Nakit Hareketleri Hesabı" kullanılmaktadır.

Bu hesap yalnızca defterdarlık muhasebe müdürlüklerinde işlem görmektedir. Tek hazine hesabı sistemine dahil saymanlıklara nakit ihtiyacı olarak gönderilen paralar bu hesaba alacak; söz konusu saymanlıklardan nakit fazlası olarak gelen paralar bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesap ne aktif ne de pasif karakterli bir hesaptır. Yıl sonunda hesabın borç ve alacak toplamı birbirine eşitlenerek kapatılır. Bu yüzden hesap ertesi yıla devir vermez.

Örnek: THHS' ye dahil X Saymanlığına nakit açığı karşılığı olarak 200.000.000.-TL gelmiştir.

BANKA HESABI	200.000.000	200.000.000
NAKİT HAREKETLERİ HESABI		

Muhasebe Müdürlüğünün yapacağı muhasebe kaydı;

NAKİT HAREKETLERİ HESABI	200.000.000	200.000.000
DEFTERDARLIK HAZİNE CARİ HESABI		

5. Değiştirilen Paralar Hesabı: Bu hesap, muhasebe müdürlüklerinde ve mal müdürlükleri nezdinde açılır. Değiştirilen paralar hesabına tedavülden kaldırılan veya değiştirilen madeni paralardan, gerekli bankaların teslimatı, gerekse kasa tahsilatı sebebiyle saymanlıklarda toplanan ve Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığına gönderilmesi gereken paralar kaydedilir. Bu hesap aktif karakterli bir hesap olduğundan borç bakiyesi vererek ertesi yıla devredilir [Dişli, Kızılkaya, 2000: 39].

Bankalarca dolaşımdaki para karşılığında saymanlıklara teslim edilerek kasaya konulan veya kasa mevcudundan ayrılan paralar bu hesaba borç, kasa hesabına alacak kaydedilir. Kasada toplanan bu tür paraların Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığı'na gönderilmesi halinde; Değiştirilen Paralar Hesabına alacak, Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabına borç kaydedilir [DMY, md.19].

Örnek: X Muhasebe Müdürlüğü, değiştirilen paralar hesabında izlediği 50.000.000.TL' lik tutarın tamamını Darphane ve Damga Matbaası Müdürlüğü'ne göndermiştir. Muhasebe Müdürlüğü'nün bu durumda yapacağı muhasebe kaydı;

SAYMANLIKLAR ARASI İŞLEMLER HESABI	50.000.000	50.000.000
DEĞİŞTİRİLEN PARALAR HESABI		

Darphane Damga Matbaası Saymanlığı'nın yapacağı muhasebe kaydı;

DOLAŞIMDAN ÇEKİLEN MADENİ PARALAR HESABI SAYMANLIKLAR ARASI İŞLEMLER HESABI	50.000.000	50.000.000
--	------------	------------

6. Nakit Hareketleri Hesabı: Bu hesaba gerek tek hazine hesabı sistemine dahil, gerekse sistemin dışında kalan saymanlıklara nakit ihtiyacı ve nakit fazlası olarak gelen paralar kaydedilir [Dişli, Kızılkaya, 2000: 46]. Nakit fazlası veren saymanlıklarda bu hesap borç bakiyesi, nakit açığı veren saymanlıklarda ise hesap alacak bakiyesi verir. Nakit hareketleri hesabının bakiyesi, Tek Hazine Hesabı Sistemine dahil olan saymanlıklarda gelecek mali yıla devir vermez. Sistemin dışında kalan saymanlıklarda ise kalan verebilir. Ancak bakiyesi gelecek mali yıla devredilmez.

Örnek: X Mal Müdürlüğü dönem sonunda 500.000.000. TL nakit fazlası vermiştir.

NAKİT HAREKETLERİ HESABI BANKA HESABI	500.000.000	500.000.000
--	-------------	-------------

II. Değer Hareketlerine İlişkin Hesaplar

1. Menkul Kıymetler Hesabı: Bu hesaba DMY' nin 30.maddesinde belirtilen gerek hazine malı, gerekse de kişi malı olarak saymanlıklara teslim edilen menkul kıymetler ile bunlardan paraya çevrilenler , diğer bir saymanlığa gönderilenler, ilgililere geri verilenler kaydedilir. [DMY, md.35] Menkul kıymetler hesabı aktif karakterli bir hesaptır. Hesap dönemi sonunda borç kalanı verir ve ertesi yıla devreder. Burada belirtmek gerekir ki, bu hesaba hem kişilere ait olarak emanet niteliğinde bekletilen menkul kıymetler, hem de hazine malı olarak değerlendirmek mümkün olmamaktadır.

2. Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı: Bu hesaba da yine DMY' nin 30. maddesinde belirtilen ve kişi malı olarak saymanlıklara teslim edilen menkul kıymetler

ile bunlardan paraya çevrilenler, başka saymanlıklara gönderilenler ve ilgililere geri verilenler kaydedilir.[DMY, md.36] Menkul kıymetler hesabına kişi malı olarak kaydedilen menkul kıymetlerin karşılık hesabı olarak işlem gören bir hesaptır. Hesap pasif karakterli olup, alacak kalanı verir ve ertesi yıla devreder.

3. Değer Değişimleri Hesabı: Saymanlıklara hazine malı olarak teslim edilen devlet iç borçlanma tahvili, hazine bonusu gibi menkul kıymetler ile bunlardan paraya çevrilenlerin veya diğer bir saymanlığa gönderilenlerin kaydedildiği hesaptır [DMY, md.37]. Menkul kıymetler hesabına alınan hazineye ait menkul kıymetlerin kaydına özgü bir karşılık hesabıdır. Hesap ertesi yıla devir vermez.

4. Döviz Hesabı: Bu hesapta, saymanlıklardan gönderilen veya bankalarda saklanması gereken hazineye ait konvertibil dövizler ile bu dövizlerden yapılan ödeme ve göndermeler izlenir [DMY, md.231]. Bu hesap aktif karakterli olup borç bakiyesi vererek ertesi yıla devir olunur.

5. Teminat Mektupları Hesabı: Devlet adına bir işin yapılmasını temin için kişilerin saymanlıklara teminat ve depozito olarak verdikleri teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgeler ve bunlardan kişilere geri verilenlerin veya paraya çevrilenlerin izlendiği hesaptır [DMY, md.41]. Teminat mektupları hesabı, borçlu nazım hesap niteliğini taşıdığından ertesi yıla borç bakiyesini devreder.

6. Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı: Kişilerin saymanlıklara teslim ettikleri teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgeler teminat mektupları hesabına borç kaydedildiğinden bu hesaba da alacak kaydedilir. Benzer şekilde alınan teminatlardan ilgililere geri verilen veya tahsil edilenler, teminat mektupları hesabına alacak , bu hesaba da borç kaydedilir. Teminat mektupları hesabı ertesi yıla alacak bakiyesi devreder.

7. Altın Hesabı: Bu hesap; Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığına, diğer saymanlıklar tarafından hazine malı olarak gönderilen veya bu saymanlık tarafından satın alınan basılı ve külçe altınların izlenmesi amacı ile kullanılan aktif karakterli bir

hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.186]. Hesap, Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığı tarafından kullanılmaktadır.

8. Dolaşımdan Çekilen Madeni Paralar Hesabı: Hesap; dolaşımdan çekilen madeni paraların saymanlıklar tarafından Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığına gönderilenler ile döner sermayeye verilenlerin nominal değerleri üzerinden kaydedildiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.185]. Hesap, Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığı tarafından kullanılmaktadır.

9. Para Farkları Hesabı: Bu hesaba yabancı para ile yapılan işlemlerden dolayı lehte veya aleyhte ortaya çıkan kur farkları kaydedilir. Aleyhte meydana gelen kur farkları bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak; lehte meydana gelen kur farkları ise bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Yıl sonunda; para farkları hesabının borç kalanı; bütçe giderleri hesabına borç, para farkları hesabına alacak kaydedilir. Şayet hesap alacak kalanı vermişse; bu tutar bütçe gelirleri hesabına alacak, para farkları hesabına borç kaydedilir. Bu işlemlerden de anlaşılacağı gibi para farkları hesabı ertesi yıla devir vermez.

Örnek: X Bütçe Dairesi Başkanlığı'nın, Y Büyük Elçiliği'nin mahalli giderlerinde kullanılmak üzere 12.07.02 tarihinde verdiği 1000\$ avanstın (avansın verildiği tarihteki kur :1.000.000.-TL/\$) harcanmayan 200 \$'lık kısmı 05.09.02 tarihinde Bütçe Dairesi Başkanlığı'nın banka hesabına iade edilmiştir (iade tarihindeki kur: 1.200.000TL/\$).

BÜTÇE GİDERLERİ HESABI (800\$*1.000.000TL/\$)	800.000.000	
BANKA HESABI (200\$*1.200.000TL/\$)	240.000.000	
ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK AVANSLARI HESABI		1.000.000.000
PARA FARKLARI HESABI		40.000.000

III. Emanet Niteliğindeki Paralara İlişkin Hesaplar

1. Bütçe Emanetleri Hesabı: Mali yıl içerisinde veya sonunda verile emrine bağlandığı halde nakit yetersizliği, alacaklının müracaat etmemesi gibi sebeplerle hak sahibine ödenemeyen tutarlar ile bu tutarlardan nakden veya mahsuben yapılan ödemeler, bu hesaba kaydedilmektedir [DMY, md.136]. Pasif karakterli olan hesabın alacak bakiyesi, ertesi mali yıla devredilir.

Örnek: X saymanlığı müteahhit A' ya 70.000.000 TL' lik alacağına karşılık, nakit yetersizliği dolayısıyla 40.000.000 TL. ödeme yapılabilmektedir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı;

BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	70.000.000	
ÖDENECEK ÇEKLER HESABI		40.000.000
BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		30.000.000

2. Emanetler Hesabı: Saymanlıklarca herhangi bir işlem dolayısıyla veya mevzuat hükümleri gereğince emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen paralar ile bunlardan yapılan ödeme, iade veya gönderme tutarlarının kaydedildiği hesaptır [DMY, md.142]. Emanet alınacak paralara; ihale teminatlarını ve icra kesintilerini örnek olarak gösterebiliriz. Hesap; pasif karakterli olup, alacak bakiyesini ertesi mali yıla devreder.

3. Emeklilik Kesenekleri Hesabı: Bu hesap, saymanlıklar tarafından nakden veya mahsuben tahsil edilen Emekli Sandığı gelirleri ile bu paralardan Emekli Sandığı Genel Müdürlüğüne gönderilen tutarların kaydedildiği hesaptır [DMY, md.147]. Hesap; pasif karakterli olup, alacak bakiyesini ertesi mali yıla devreder.

4. Özel Tahakkuklar Hesabı: Bu hesap; bütçe geliri olarak tahakkuk ettirilmeyen ve özel kanunları uyarınca takip ve tahsili AATUHK' ya göre yapılan alacakların tahakkuk, tahsil, terkin ve iade tutarların kaydedilmesinde kullanılan nazım hesap olup alacak bakiyesi ertesi yıla devreder [DMY, md.131].

5. Özel Tahakkuklardan Borçular Hesabı: Hesap; Özel Tahakkuklar Hesabının karşılık hesabı şeklinde çalışan bir nazım hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder.

IV. Devlet Alacaklarının (Vergi, Resim, Harç Hariç) Takibine İlişkin Hesaplar

1. Kişi Borçları Hesabı: Bu hesaba; vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarının dışında kalan devlet alacakları ve bunların faizleri ile yapılan tahsilat ve silinen miktarlar kaydedilir [DMY, md.118]. Hesap borç karakterli olup, bakiyesini ertesi yıla devreder.

Örnek : X kurumunun A memurunun maaş bordrosunda 7.000.000 TL'lik tutar fazla kesilerek Emekli Sandığına ödenmiştir. Söz konusu tutarın 5.000.000 TL'si Hazineye, 2.000.000 TL'lik kısım ise memura aittir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı;

KİŞİ BORÇLARI HESABI	7.000.000	
TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI		5.000.000
EMANETLER HESABI		2.000.000

Kişi borcuna alınan tutarın bir sonraki ay Emekli Sandığına gönderilecek tutardan mahsup edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

EMEKLİLİK KESENEKLERİ HESABI	7.000.000	
KİŞİ BORÇLARI HESABI		7.000.000

2. Silinen Kişi Borçları Hesabı: Tahsil edilecek gelirler hesabını ilgilendirenler hariç tutulmak üzere, kişi borçları hesabında kayıtlı olan tutarlardan silinmesine karar verilenler bu hesaba kaydedilir [DMY, md.120]. Hesap, gider hesabı niteliğinde olup, bakiyesi ertesi yıla devredilmeyerek olduğu gibi bırakılır.

Örnek: Sayman X 'in 50.000.000 TL'lik borcu, çıkarılan af kanunu sebebiyle silinmiştir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı;

SİLİNEREN KİŞİ BORÇLARI HESABI KİŞİ BORÇLARI HESABI	50.000.000	50.000.000
--	------------	------------

V. Saymanlıklar Arası Değer Hareketlerine İlişkin Hesaplar

1.Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı: Aynı bütçeli idare saymanlıklarının birbirlerine gönderdikleri para ve kıymetler ile birbirleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ve ödemelerin kaydedildiği hesaptır [DMY, md.67]. Hesap hem borç hem de alacak yanlı çalışır. Hesabın borç veya alacak bakiyesi ertesi mali yıla devrettirilmez. Normalde bu hesabın bakiye vermemesi gerekir. Bunun nedeni, herhangi bir saymanlığın diğer bir saymanlıkla karşılıklı işlem yaptığında her iki saymanlığın da bu hesabı kullanması gereğidir. Ancak uygulamada hesaba yanlış tutarlar kaydedildiğinden veya karşılıklı işlem yapan saymanlıklardan biri bu hesaba kayıt düşmediğinden hesabın borç veya alacak kalanı verdiği görülmektedir [Dişli, Kızılkaya, 2000: 92].

VI. Denge Hesapları

1.Genel Merkez Hesabı: Mali yıl başında, borç artığı devreden hesapların genel toplamları ile alacak artığı devreden hesapların genel toplamları birbirleriyle karşılaştırılarak, bu toplamların büyük olanından küçük olanı çıkarılarak bulunan fark, Bakanlığın izni alınarak Genel Merkez Hesabı'na borç veya alacak yazılır [DMY, md.154]. Hesap, yıl sonu devrinde aylık mizan cetvellerinde terazi görevi görür [Akça, 1998: 135].

VII. Pul ve Değerli Kağıt İşlemlerine İlişkin Hesaplar

1. Pul ve Değerli Kağıt Ambarları Hesabı: Saymanlık ambarlarına giren ve ambarlardan çıkan pul ve değerli kağıtlar bu hesaba kaydedilir. Hesap borç kalanı verip ertesi yıla devir olunmaktadır.

T.C. YUKSEK
DOKÜMANİSTON MERKEZİ

2. Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı: Bu hesap, pul ve değerli kağıt ambarları hesabı, yoldaki pul ve değerli kağıtlar hesabı ve zimmetle verilen pul ve değerli kağıtlar hesabındaki hareketleri topluca görmek için bu hesaplara karşılık olarak çalıştırılmaktadır [Akça, 1998: 138]. Hesap dönem sonunda alacak bakiyesi verip ertesi yıla devir olunur.

3. Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı: Bu hesap darphaneden saymanlıklara , saymanlıklardan darphaneye ve bir saymanlıktan diğer bir saymanlığa gönderilen pul ve değerli kağıtların tutarları ile bunlardan alındığı bildirilenlerin kaydedildiği hesaptır [DMY, md.58]. Hesap dönem sonunda borç bakiyesi verip ertesi yıla devir olunmaktadır.

4. Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı: Kendilerine yetki verilen memurlara zimmetle teslim edilen pul ve değerli kağıtlar ile bunlardan satılarak bedeli tahsil edilenlerin veya iade edilenlerin kaydedildiği hesaptır. Bu hesap borç bakiyesi verip ertesi yıla devir olunmaktadır.

VIII. Bütçe Dışı Ödemelere İlişkin Hesaplar

1. Okul Pansiyonları Hesabı: Bu hesap, 2698 sayılı MEB Okul Pansiyonları Kanunu ile MEB' ye Bağlı Okul Pansiyonları Yönetmeliği hükümlerine göre; okuyan paralı yatılı öğrencilerden alınan pansiyon ücreti gelirleri ile bu paralardan yapılan harcamalar veya başka saymanlığa aktarılan tutarların kaydedildiği pasif karakterli bir hesap olup, alacak bakiyesini ertesi yıla devreder [Dişli, Kızılkaya, 2000: 191].

2. Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı: Bu hesap, okul pansiyonlarına ait paralardan ve emanet hesabına alınan paralardan müteahhitlere sözleşmesindeki hükümlere göre teminat karşılığı verilen avansların ve özel kanunlarında hüküm bulunması halinde, bu hükümlere göre verilen avans ve krediler ile jandarmanın dairesi mutemedine verilen istihkaklar ve kamu personeline Aralık ayına ait maaşlarının ertesi yılın bütçesini ilgilendiren bölümü için yapılan ödemelerin kaydedildiği hesaptır. Bütçe dışı avans ve krediler hesabı;aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesi ertesi yıla devredilmektedir.

IX. Bütçe Uygulamalarına İlişkin Hesaplar

1. Ödenek Hesapları: Bu hesaplar, Ödeme Emirleri Hesabı, Kullanılacak Ödeme emirleri Hesabı, Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı ve Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı' dır.

a. Ödeme Emirleri Hesabı: Hesap; saymanlıklara gelen ödeme emirleri ile bunlardan yapılan tenkislerin kaydedildiği bir nazım hesap olup, gelecek mali yıla devir vermez [DMY, md.101]. Saymanlıklara gelen ödeme emirleri; ödeme emirleri hesabına alacak, kullanılacak ödeme emirleri hesabına borç kaydedilir. Yıl sonunda mahsup dönemine aktarılabacak ödenek yoksa , bu iki hesabın borç ve alacak toplamları birbirine eşit olur. Dolayısı ile her iki hesabın bakiyesi ertesi yıla devir vermez.

Yıl sonunda; Saymanlıklar tarafından kendilerine gelen ödeme emirlerinden kullanılmayan ödenek miktarı tespit edilerek; Ödeme Emirleri Hesabına borç, Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle tenkis kaydı yapılır.

Örnek: X saymanlığı yıl sonunda, yıl içerisinde kendine gelen ödeme emirlerinden 70.000.000. TL'sinin kullanılmamış olduğunu tespit edip bu tutarı tenkis etmiştir. Söz konusu tenkis işlemine dair yapılacak muhasebe kaydı;

ÖDEME EMİRLERİ HESABI KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	70.000.000	70.000.000
---	------------	------------

b. Kullanılacak Ödeme emirleri Hesabı: Hesap; saymanlıklara gelen ödeme emirleri ile bunlardan yapılan tenkislerin kaydedildiği bir nazım hesap olup, bakiye vermez [DMY, md.102].

c. Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı: Geçen mali yılın sonuna kadar hizmet yerine getirildiği veya mal teslim alındığı halde mahsubu

yapılmadığından gelecek mali yıl mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve krediler için saklı tutulan ödenekler tutarı ile bunlardan mahsup dönemi sonuna kadar kullanılanlar ile tenkis edilenlerin kaydedildiği nazım hesap olup, gelecek mali yıla devir vermez [DMY, md.104]. Bütçe içi avans ve krediler için saklı tutulan ödenekler tutarı; mahsup dönemine aktarılan ödeme emirleri hesabına alacak, mahsup dönemine aktarılan kullanılacak ödeme emirleri hesabına borç kaydedilir.

d. Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı: Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı'na yazılan tutarların kaydedildiği nazım hesap olup, bakiyesi gelecek mali yıla devir vermez.

2. Avans ve Kredi Hesapları: Bu hesaplar; Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı, Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı, Jandarma Avansları Hesabı, Müteahhit Avansları Hesabı, Akreditifler Hesabı, Madeni Para Basımı Avans Hesabı, Gemi Avansları Hesabı, Denetmenler Hesabı ve Elçilik Ve Konsolosluk Avansları Hesabı' dır.

a. Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı: İhale kanununa göre alınması beklenmeyecek kadar acil işler bütçede ödeneğinin bulunması şartıyla avans almak suretiyle yerine getirilir [Akça, 1998: 151]. Avans miktarlarını aşan ödemelerde "kredi" olarak adlandırılır. Avansın mahsup süresi 1 ay, kredinin mahsup süresi ise 3 aydır.

Bütçe içi avans ve krediler hesabına, bütçeden verilen avans ve açılan krediler ile bunlarda harcama belgelerine dayanılarak yapılan mahsuplar, geri alınan veya kişi borçları hesabına aktarılan tutarlar kaydedilir [DMY, md.78]. Hesap aktif karakterli olup ertesi yıla devir vermez.

b. Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı: Yıl içinde harcanan, ancak tahakkuku mahsup dönemine bırakılan; bütçe içi avans ve krediler hesabı, jandarma avansları hesabı, gemi avansı hesabı ile elçilik ve konsolosluk avansları hesabında kayıtlı avans ve kredilerin mahsup dönemine ilişkin işlemlerinin

takip edildiği hesaptır [DMY, md.81]. Aktif karakterli olan bu hesap, mahsup dönemi sonunda kapanacağından ertesi yıla devir vermez.

c. Jandarma Avansları Hesabı: Jandarma er aylıkları, istihkaklar ve yem bedelleri için sonradan mahsup edilmek üzere ve geri alınmak üzere verilen avansların izlendiği hesaptır [DMY, md.80]. Hesap aktif karakterli olup, kalan borç bakiyesi, bütçe içi avans ve kredi hesabı adı altında ödeneği ile birlikte mahsup döneminde kapatılmak üzere devrettirilir [Dişli, Kızılkaya, 2000: 110].

d. Müteahhit Avansları Hesabı: Bu hesap, teminat karşılığında müteahhitlere verilen bütçe dışı avanslar ve bu avanslardan yapılan mahsuplar ile kişi borçları hesabına aktarılan tutarların kaydedildiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini ertesi yıla devreder [DMY, md.87].

e. Akreditifler Hesabı:Yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için mailli bankalar nezdinde akreditif karşılığı açılan krediler ile bunlardan yapılan mahsuplar ve nakden iadelerin kaydedildiği hesaptır [DMY, md.79]. Hesap aktif karakterli olup borç bakiyesini ertesi yıla devreder. Akreditif karşılığı ödenek ertesi yıl kullanılır.

f. Madeni Para Basımı Avans Hesabı: Madeni paraların basım işlerinde kullanılmak üzere Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığı tarafından, aynı kurum döner sermaye saymanlığına avans olarak verilen paraların izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.184]. Hesap, Darphane ve Damga Matbaası Saymanlığı tarafından kullanılmaktadır.

g. Gemi Avansları Hesabı: Deniz Filoları Defterdarlığınca veya bu defterdarlık adına başka saymanlık tarafından gemi mutemetlerine avans niteliğinde yapılan ödemelerin izlendiği aktif karakterli bir hesaptır [DMY, md.206]. Bu avansların mali yıl sonuna kadar mahsubu yapıldığı takdirde hesap bakiye vermez. Ancak mali yıl sonunda söz konusu avanslardan halen mahsubu yapılamamış olanlar varsa bu tutarlar dönem sonunda “MDA Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı” na aktarılır. Hesap, Deniz Filoları Defterdarlığı tarafından kullanılır.

h. Denetmenler Hesabı: Hesap, denetmenler' e yapılan avans niteliğindeki ödemelerin izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.210]. Şayet mahsup dönemi sonunda hesabın devrettiği tutarlardan hala mahsup edilememiş olanlar varsa, bu tutarlar "Kişi Borçları Hesabı" na aktarılır. Hesap, yalnızca Genel ve Katma Bütçeli İdareler Merkez Saymanlıklarında kullanılır.

i. Elçilik ve Konsolosluk Avansları Hesabı: Mahalli giderlere harcanmak üzere elçilik ve konsolosluklara gönderilen avansların izlendiği aktif karakterli bir hesaptır [DMY, md.225]. Şayet elçilik ve konsolosluklara verilen avanslardan yıl sonuna kadar mahsubu yapılamamış tutarlar varsa bunlar "MDA Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı" na aktarılır. Hesap, Dışişleri Bakanlığı Bütçe Dairesi Başkanlığı tarafından kullanılır.

3. Gider Hesapları: Bu hesaplar; Bütçe Giderleri Hesabı, Ödenekli Giderler Hesabı, Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı, Konsolosluklar Cari Hesabı ve Mutemetlikler Cari Hesabı' dır.

a. Bütçe Giderleri Hesabı: Bu hesaba, ödeneğinin bulunup bulunmadığı dikkate alınmaksızın bütçeden nakden veya mahsuben yapılan ödemeler ile fazla veya kanunsuz olarak verilmesinden dolayı ödeneğine iade edilen tutarlar kaydedilir [DMY, md.100]. Hesabın kalanının normal muhasebe kurallarına göre bir sonuç hesabına aktarılması gerekirken, hesabın borç bakiyesi ertesi yıla devrettirilmeyip açık bırakılır

Örnek: X müdürlüğünün ihtiyacı olan A mali için 750.000.000 TL'lik gider yapmıştır.

BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	/	750.000.000		750.000.000
ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	/			

Örnek: MEB Sakarya İli Milli Eğitim Müdürlüğünden, Ali Dilmen Lisesine değişik harcama kalemlerinden 100.000.000 TL' lik ödenek gelmiştir.

KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI ÖDEME EMİRLERİ HESABI	100.000.000	100.000.000
---	-------------	-------------

b. Ödenekli Giderler Hesabı: Nazım hesap niteliğindeki bu hesaba , ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderleri ile bakanlığın verdiği emir üzerine tahakkukun iptal edilmesi nedeniyle ödeneğine iade edilmesi bildirilen miktarlar kaydedilir [DMY, md.103]. Hesabın bakiyesi ertesi yıla devir vermez. Saymanlar tarafından bir ay içerisinde yapılan harcamalardan ödeneği bulunanlar ay sonlarında, bu hesaba borç , kullanılacak ödeme emirleri hesabına alacak kaydedilir. Bu kayıttan sonra ödenekli giderler hesabı ile bütçe giderleri hesabının bakiyesi arasındaki fark, ödenek üstü harcama tutarını gösterir [Dişli , Kızılkaya , 2000: 120].

Örnek: X mal müdürlüğünün Kasım 2002 ayına ait ödenekli olarak 50 adet verile emri toplamı 75.000.000 TL'dir. Ay sonunda yapılacak muhasebe kaydı;

ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	75.000.000	75.000.000
--	------------	------------

c. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

Mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredilerden yapılan mahsuplar bu hesaba kaydedilir [DMY, md.105]. Gider hesabı niteliğinde olan bu hesabın bakiyesi olduğu gibi bırakılır , ertesi yıla devredilmez.

d. Konsolosluklar Cari Hesabı

Hesap; elçilik ve konsolosluklar tarafından gerek harç gerekse diğer şekilde tahsil edilen tutarlardan nakden veya mahsuben saymanlığa gönderilenler ile yapılan harcamaların

izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.224]. Hesap, Dışışleri Bakanlığı Bütçe Dairesi Başkanlığı tarafından kullanılır.

e. Mutemetlikler Cari Hesabı: Hesap, gümrük sayman mutemetliklerinin nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ile nakit ödeme veya göndermelerin izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.198]. Hesap, gümrük saymanlıkları tarafından kullanılır.

4. Gelir Hesapları: Bu hesaplar; Bütçe Gelirleri Hesabı, Gelir Tahakkukları Hesabı, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı, Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı, Takipli Borçlular Hesabı ve Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı' dır.

a. Bütçe Gelirleri Hesabı: Bu hesaba, bütçe kanunu veya özel kanunları gereğince bütçeye gelir kaydedilmesi gereken tutarlardan yapılan tahsilatlar kaydedilir [DMY, md.128]. Bütçeye gelir kaydedilen bir tutar; bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Ay sonlarında da bir aylık tahsilat tutarları toplanarak gelir tahakkukları hesabına borç, gelir tahakkuklarından borçlular hesabına veya takipli borçlular hesabına alacak kaydedilir. Bir sonuç hesabı olan "Bütçe gelirleri hesabı"nın yıl sonundaki bakiyesi ertesi yıla devredilmez.

b. Gelir Tahakkukları Hesabı: Hesap; Bütçe geliri olarak tahakkuk eden tutarlar ile bu tutarlardan tahsil, terkin ve tenzil edilenler ile takibe alınanlar, tecil veya tehir edilenlerin kaydedildiği nazım hesap niteliğinde bir hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.124].

Ay sonlarında; Ay içerisinde tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri olarak gerek nakden gerekse mahsuben tahsil edilen tutarlar; ay sonlarında topluca bu hesaba alacak, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına borç kaydedilir. Katma Bütçeli İdareler tarafından hazine yardımı olarak elde edilen tutarlar da ay sonlarında topluca bu hesaba alacak, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına borç kaydedilir. Bu işlem yapıldıktan sonra; bütçe gelirleri tahsilatının toplamı Gelir Tahakkukları Hesabına borç,

İlgisine göre Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına veya Takipli Borçlular Hesabına alacak kaydedilerek tahakkuktan düşme işlemi yapılır.

Örnek: X Vergi Dairesi Müdürlüğü vergilendirme bölümünden Nisan ayı sonunda 100.000.000. TL tutarında tahakkuk bordrosu muhasebe servisine verilmiştir. Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları;

GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	100.000.000	100.000.000
GELİR TAHAKKUKLARI HESABI		
GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	100.000.000	100.000.000
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI		

Katma bütçeli idarelere, yıl içerisinde genel bütçeden gelen hazine yardımları için dönem sonunda tahakkuk ve tahakkuktan düşme işlemi teminen yapılacak muhasebe kaydı;

GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	XXX	XXX
GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	XXX	
GELİR TAHAKKUKLARI HESABI		XXX
GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI		XXX

c. Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı: Hesap; Bütçe geliri olarak tahakkuk eden tutarlar ile bu tutarlardan tahsil, terkin ve tenzil edilenler ile takibe alınanlar, tecil veya tehir edilenlerin kaydedildiği nazım hesap niteliğinde bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.125].

d. Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı: Bu hesaba da; vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarının dışında kalan ve bunların faizleri ile yapılan tahsilat ve silinen miktarlar kaydedilir [DMY, md.119]. Hesap pasif karakterli olup, bakiyesini gelecek mali yıla devreder.

Ay sonlarında; Ay içerisinde kişi borçlarından nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlardan Tahsil Edilecek Gelirler Hesabını ilgilendirenler ay sonlarında topluca; Tahsil Edilecek Gelirler Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek : Ay içerisinde Kişi Borçları Hesabına kaydedilen 7.000.000 TL'nin ay sonunda devlete ait olan kısmının gelir kaydedildiğini, memura ait olan 2.000.000 TL'lik kısmında memura ödendiği varsayılırsa bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları;

TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	5.000.000	5.000.000
EMANETLER HESABI KASA HESABI	2.000.000	2.000.000

e. Takipli Borçlular Hesabı: Takibe alınan alacaklar ile bu alacaklardan yapılan tahsilat, terkin, tecil ve tehir edilenler bu hesaba kaydedilir [DMY, md.126]. Hesap; nazım hesap şeklinde düzenlenmiş olup, borç bakiyesi ertesi yıla devredilmektedir.

Örnek: Yukarıdaki örnekte söz edilen mükellef, gelir vergisinin son taksiti olan 200.000.000 TL.'yi vadesinde ödemediğinde kamu alacağı takibe alınmıştır.

TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	200.000.000	200.000.000
--	-------------	-------------

f. Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı: VUK, AATUHK ve özel kanunları gereğince tecil ve tehir edilen veya tecil ve tehiri kaldırılan kamu alacaklarının kaydedildiği hesaptır [DMY, md.127]. Tahakkuk etmiş kamu alacaklarından tecil ve tehir edilenler nazım hesap niteliğindeki bu hesaba borç, ilgisine göre takipli borçlular veya gelir tahakkuklarından borçlular hesabına alacak; Tecil ve tehiri kaldırılan kamu alacakları ise bu hesaba alacak, ilgisine göre takipli borçlular hesabına veya gelir tahakkuklarından borçlular hesabına borç kaydedilir. Hesabın borç bakiyesi ertesi yıla devredilir.

Örnek: X Vergi dairesince takipli borçlular hesabında izlenen mükellef A' ya ait 50.000.000 TL. tutarıdaki kamu alacağı bir yıl süreyle tecil edilmiştir. Buna istinaden yapılacak muhasebe kaydı;

TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HESABI TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI	50.000.000	50.000.000
---	------------	------------

X. Hazine İşlemlerine İlişkin Hesaplar

1. İştirakler Hesabı: Hesap; kanuni yetkilere dayanılarak hazine tarafından sermayesine iştirak edilen kuruluşların hisse senetleri ile söz konusu hisse senetlerinden elden çıkarılanların izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.232].

2. İkazlar Hesabı: Hesap; bütçeye konulan ödeneklerden yasal yetkilere dayanılarak yapılan ikazlarla, bunlardan tahsil veya terkin edilenlerin izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.233].

3. Genel Bütçe İçindeki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı: Hesap; genel bütçe içindeki dairelere, ilgili bakanlık bütçelerine konulan ödeneklere dayanılarak nakdi veya ayni olarak verilen sermayeler ile bunların işletilmesi sonucu ortaya çıkan karların özek kanunların verdiği yetkilere dayanılarak sermayelerine ilave edilmesine karar verilenler ile bu dairelerin birbirlerine aktardıkları sermayelerin izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.234].

4. Genel Bütçe Dışındaki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı: Hesap; genel bütçe dışında yer alan daire ve kurumlara nakdi ve ayni olarak verilen sermayeler ve bu sermayelerin işletilmesi sonucu meydana gelen kar veya zararlar ile bunlardan bütçeye iade edilenlerin izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.235].

5. Hazinece Verilen Avans ve Krediler Hesabı: Hesap; bütçeyi ilgilendirmeksizin mevzuat gereği hazine cari hesabından verilen avans ve kredilerin izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini ertesi mali yıla devreder [DMY, md.236].

6. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı: Hesap; işlemlerinin tamamlanamaması nedeniyle ilgili hesaplara kaydedilemeyen ödemeler ile bu ödemelerden işlemleri tamamlanıp ilgili hesaplara kaydedilmesi gereken tutarların kaydedildiği bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.237]. Bu hesap, bütçe giderleri ile ilişkilendirilemeyen ve tahakkuk esasına göre kaydedilen bütçe giderlerini gösterir. Hesabın borç bakiyesi, ödeneği olmadığından bütçe giderleri hesabına aktarılamayan tutarları gösterir [Dişli, Kızılkaya, 2000: 264]. Bir mali yıla ait bütçe giderlerini tespit edebilmek için bu hesabın borç bakiyesinin bütçe giderlerine ilave edilmesi gerekir.

7. Genel Bütçe Dışındaki Daire Ve Kurum Borçları Hesabı: Hesap; genel bütçe dışında kalan daire ve kurumlarca, devlet nam ve hesabına yapılan “dış borçlanma” niteliğindeki borçlanmaların izlendiği aktif karakterli bir hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.238]. Genel bütçe dışındaki daire ve kurumların kullandığı dış borçlar öncelikle hazine hesaplarına girer ve buradan söz konusu kurumlara aktarma yapılır. Hazine bu borçlardan itfa ettiği payları da bu hesap aracılığı ile izler. Hazinenin bu borçlara dair ödediği faizler, bu hesapla ilişkilendirilmeksizin “Emanetler Hesabı”nda izlenir.

8. Hazine Bonoları Hesabı: Devlet giderlerine ilişkin nakdin yer ve zaman olarak denkleştirilmesi maksadıyla vadeleri bir yıldan fazla olmamak üzere hazine tarafından nakit ihtiyacını karşılamak üzere çıkartılan bonoların izlendiği pasif karakterli bir hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.239].

9. Hazinece Alınan Avans Ve Krediler Hesabı: Hesap; hazinenin nakit ihtiyacını karşılamak için Merkez Bankasından alınan avansların izlendiği pasif karakterli bir hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.240].

10. İç Borçlar Hesabı: Hesap; hazinenin nakit ihtiyacını karşılamak için kanunların verdiği yetkiye dayanılarak devlet nam ve hesabına iç borçlanma tahvili ihraç etmek suretiyle yapılan borçlanma tutarlarının izlenmesi amacıyla kullanılan pasif karakterli bir hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.241].

11. İç Borç Hareketleri Hesabı: Hesap; dövize endeksli iç borçlanma tahvillerinin anaparaya eklenmesi gereken anapara kur artışları veya azalışlarının kaydedildiği bir hesap olup, bakiyesi gelecek mali yıla devrettirilmeyerek olduğu gibi bırakılır [DMY, md.242].

12. Dış Borçlar Hesabı: Hesap; devlet nam ve hesabına yabancı para üzerinden yapılan konsolide borçlanma tutarlarının izlenmesi amacıyla kullanılan pasif karakterli bir hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.243].

13. Dış Borç Hareketleri Hesabı: Hesap; devlet nam ve hesabına yabancı para üzerinden yapılan konsolide borçlara ilişkin yabancı para artıklarının yıl sonunda yapılan kur değerlemesi sonucunda ortaya çıkan farklar ile kredi anlaşmasına esas borç tutarının altında bir tutarın banka hesaplarına girmesi halinde, esas borç tutarı ile bankaya giren tutar arasındaki farkların kaydedildiği bir karşılık hesabı olup, bakiyesi gelecek mali yıla devir vermez [DMY, md.244].

14. Hazine Kefaletleri Hesabı: Hesap; kanunların verdiği yetkiye dayanılarak hazine tarafından kefil olunan tutarlar ile bunlardan iptal edilenlerin veya bunlardan ikraza dönüştürülenlerin kaydedildiği bir nazım hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.245].

15. Hazine Kefaletleri Karşılığı Hesabı: Hesap; hazine kefaletleri hesabının karşılık hesabı şeklinde çalışan nazım hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.246].

16. İstikraz Provizyonları Hesabı: Hesap; karşılığında tahvil çıkarılmış olan konsolide iç ve dış borçlar için ödenen tutarların izlendiği bir nazım hesap olup, borç bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.247].

17. İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı: Hesap; İstikraz Provizyonları Hesabı'nın karşılık hesabı şeklinde çalışan bir nazım hesap olup, alacak bakiyesini gelecek mali yıla devreder [DMY, md.248].

2.2. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi

Bu kısımda, tahakkuk esaslı kayıt yönteminin uygulanması ile elde edilecek faydaların vurgulanması amaçlanmıştır. Bu amaçla; öncelikle tahakkuk esaslı kayıt yönteminin amaçları ve tahakkuk esaslı kayıt yönteminin devlet muhasebe sistemine entegre edilmesini gerekli kılan sebeplere değinilecek, akabinde tahakkuk esaslı sistemde kullanılması planlanan hesaplar işleyişleri ile birlikte açıklanacaktır. Bunların yanında nakit ve tahakkuk esaslı yöntemlerin konsolide bütçe uygulamaları açısından uygulanma şekli açıklanacaktır.

2.2.1. Tahakkuk Esaslı Sistemin Gayesi

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde; birinci bölümde de ifade edildiği gibi giderlerin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın tahakkuk ettiğinde, gelirlerin ise tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkuku gerçekleştiğinde kayda alınması esası benimsenmiştir.

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminin asıl amacı; bütçenin kapsadığı işlemlerin yanı sıra, bu işlemlerin dışında yer alan tüm faaliyetlerin de muhasebe sistemi içerisinde izlenmesine olanak vermektir. Bu amaçla bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tüm gelir ve giderler, tahakkuku gerçekleştiğinde kayda alınarak nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesine zemin oluşturulmuş olacak, ayrıca bir mali yıla ilişkin faaliyet sonucu

ortaya konulmuş olacaktır. Bu sonuçlara da muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde nakit ve tahakkuk esaslı birlikte kullanılarak ulaşılabilecektir [Karaaslan, 2002, 108].

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde bütçe gelir ve giderleri ayrıca tespit edilerek bir döneme ilişkin bütçe açığı veya fazlası da ortaya konulmuş olacaktır.

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sisteminin diğer bir amacı da devletin tüm varlık ve yükümlülüklerinin tespit edilip devlet bilançosunun oluşturulmasını sağlamaktır. Devlet bilançosunun oluşturulması ile birlikte devlet muhasebesinin amaçlarından biri olan devlet faaliyetleri hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi amacı da gerçekleştirilmiş olacaktır.

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminin diğer bir amacı da devlet faaliyetlerinin maliyetlerini tespit etmektir. 1973 yılından beri Türkiye’de uygulanmakta olan P.P.B.S.’nin ana gayesini teşkil eden hizmet maliyetlerinin bulunabilmesi için ihtiyaç duyulan ayniyat muhasebesi esasları, tahakkuk esaslı sistem ile sağlanmış olacaktır. [Altınok, 1973: 9]. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, devletin sahip olduğu mal varlıklarının tespit etmek suretiyle P.P.B.S.’nin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini de sağlamış olacaktır.

2.2.2. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esasını Gerekli Kılan Sebepler

Daha öncede ifade edildiği gibi Türk devlet muhasebesinde işlemlerin kaydedilmesinde bir takım istisnaların dışında nakit esaslı uygulanmaktadır. Söz konusu yöntemin uygulanmasıyla nakit denetimi ile bütçeyi uygulamakla görevli olanların sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiğinin tespiti amaçlanmaktadır. Nakit esasının uygulanmasıyla söz konusu amaçlara tam olarak ulaşıldığı da söylenemez. Çünkü nakit esaslı sistemin esasını oluşturan gelirlerin tahsil edildiğinde giderlerin ise ödendiğinde kayda alınarak fon yönetiminin sağlıklı şekilde yapılması amacına ulaşılması, uygulamadaki bir takım istisnai uygulamalar sebebiyle imkansız hale gelmektedir. Bu istisnalara örnek olarak mevcut sistemde yer alan emanet ve avans işlemlerini örnek olarak gösterilebilir. Avans işlemleri uygulaması daha önce açıklandığından burada

tekrar değinilmeyecektir. Emanet uygulamasında ise; tahakkuku gerçekleşip verile emrine bağlandığı halde, herhangi bir sebeple mali yıl sonuna kadar hak sahibine ödenemeyen tutarlar bütçeye gider kaydedilmekte ve aynı tutar hak sahibi adına emanete alınmaktadır. Burada devlet borcu, gerçekte bir nakit çıkışı gerçekleşmiş gibi bütçe gideri olarak kabul edilmektedir [MGM, 1979: 22]. Bu uygulama neticesinde bütçe giderleri hesabı, fiili olarak meydana gelen nakit çıkışlarını göstermemekte, dolayısıyla hesabın yanlış yorumlanmasına sebep olmaktadır.

Ayrıca nakit esaslı sistemde ödeneklerin harcamaya dönüşme sürecini tam olarak muhasebe kayıtlarından tespit etmek mümkün değildir.

Daha öncede ifade edildiği gibi nakit esaslı sistemde sadece bütçenin kavradığı işlemler kayıt altına alınmakta, muhasebe açısından gider sayılan diğer unsurlar ile devletin varlık ve yükümlülükleri muhasebe kayıtlarının dışında bırakılmakta, bunlarla ilgili bilgiler muhasebe dışında yapılan bir takım çalışmalarla elde edilmektedir. Bu uygulamalar neticesinde devlet bilançosunun ve benzeri finansal tabloların oluşturulması, dolayısıyla kamuoyunun devlet faaliyetleri hakkında sağlıklı bilgi edinmesi mümkün olamamaktadır.

Nakit esaslı sistem, devletin mal varlıkları ve yükümlülüklerini kaydetmediğinden Türkiye’de uygulanmakta olan P.P.B.S.’nin esasını oluşturan fayda-maliyet analizlerinin yapılmasına da olanak vermemektedir.

Nakit esaslı sistemin söz konusu sakıncalarını bertaraf etmek amacıyla nakit esaslı sistem tarafından kaydedilmeyen tüm işlemler, tahakkuk esaslı yöntemin kullanılmasıyla beraber muhasebe kayıtlarında görülmesi sağlanmış olacaktır.

Bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tüm gelir ve giderlerin tespit edilip kayda alınması suretiyle hem bir mali yıla ilişkin olumlu veya olumsuz faaliyet sonucunun ortaya konulması sağlanmış olacak hem de bütçe ile ilgili gelir ve giderlerin ayrıca nakit esasına göre kayda alınması ile nakit giriş-çıkışlarının sağlıklı bir şekilde tespit edilip

bütçe açığı veya fazlasının tespitinin muhasebe kayıtlarından görülme olanağı sağlanmış olacaktır.

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminin uygulanması, ödeneklerin harcamaya dönüşme sürecinin izlenmesine olanak verdiği için de önem kazanmaktadır. Daha önce de açıklandığı gibi giderlerin gerçekleşmesi; giderlerin taahhüdü, tahakkuku, verile emrine bağlanması ve ödenmesi olmak üzere dört aşamadan teşekkül etmektedir. Tahakkuk esaslı kayıt yöntemi; herhangi bir mal veya hizmetin temini için, mal veya hizmeti sağlayacak olan kişi veya kuruluşlarla sözleşme yapıldığında yani bir mal veya hizmetin temini ile ilgili taahhüt'e girildiğinde, bu işlemi kayda almaktadır. Mal veya hizmetin teslim alınması neticesinde tahakkuk işlemi gerçekleşmekte ve söz konusu işlem neticesinde kesinleşmiş olan devlet borcu muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Giderler verile emrine bağlandığında ise ödeme gerçekleştiyse bütçe gideri şeklinde kayıt edilmektedir. Şayet ödeme gerçekleşmediyse tahakkuk eden harcama tutarı borç kaydedilmekte ancak hak sahibine ödeme yapıldığında bütçe gideri olarak kaydedilmektedir.

Gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir olarak kaydedilmekte, ancak tahsili gerçekleştiğinde bütçe geliri olarak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde gelir ve giderler açısından böyle bir uygulama yoluna gidilmesi, harcamaların tüm aşamalarının muhasebe sistemi içerisinde görülmesi olanağını sağlamış olacaktır.

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemi, hazinenin verdiği garantileri de kayda alarak gelecekte karşılaşılması muhtemel yükümlülüklerin de muhasebe sistemi içerisinde görülmesini sağlamış olacaktır.

Tahakkuk esaslı yöntemin kullanılması ile birlikte devletin sahip olduğu tüm varlıklar tespit edilecek ve bunların dönemler itibariyle değer değişimleri tespit edilerek devletin tüm varlıkları gerçeğe en yakın değeriyle görülecektir. Devletin tüm varlık ve borçlarının muhasebe sistemi içerisine dahil edilmesi neticesinde devlet bilançosunun hazırlanması da mümkün olabilecektir. Devlet bilançosunun oluşturulması, devletin gerçek büyüklüğünün ortaya konulmasını bu da devletin gerçek borçlanma kabiliyetinin

ortaya çıkmasını sağlayacak ve devlete borç verenlerin devletin mali kredibilitmesini ölçme olanağı sağlanmış olacaktır [Emil, 1997: 45]. Devletin faaliyetlerine ilişkin mali tabloların hazırlanıp kamuoyuna sunulması ile kamuoyunun bilgi ihtiyacına da cevap verilmiş olacaktır.

Devlet muhasebe sisteminde kayıt yöntemi olarak tahakkuk esaslı yöntemin kullanılmasını gerekli kılan diğer bir sebep ise nakit esaslı sistemin P.P.B.S.'nin fayda-maliyet analizi için ihtiyaç duyduğu verileri sağlayamamasıdır. Tahakkuk esaslı sistem devletin tüm varlık ve borçlarını kaydettiği için söz konusu veriler sağlanmış olacaktır.

2.2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde Kullanılan Defterler

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde kullanılması planlanan defterler, Devlet Muhasebesi Yönetmelik Taslağında belirtilmiştir. Bu defterlerin niteliği ve kullanış amacı, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde aynı ad altında kullanılan defterlerle aynı niteliktedir. Bu yüzden bu kısımda yalnızca söz konusu defterlerin neler olduğu açıklanmıştır.

Saymanlıklarda kullanılan defter ve belgeler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Yevmiye Defteri,
- Büyük Defter,
- Kasa Defteri,
- Yardımcı Hesaplar Defteri.

2.2.4. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminde Kullanılan Hesap Planı ve Hesapların İşleyişleri

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde kullanılan hesap planı ve burada yer alan hesaplar ve işleyişleri özellikle dönem sonu işlemlerine konu olan hesaplar açısından örnek

verilerek Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği Taslağında açıklandığı şekli ile ayrı ayrı incelenmiştir. Çalışmada söz konusu yönetmeliğe atıfta bulunulurken kolaylık olması açısından yönetmelik, Devlet Muhasebe Yönetmelik Taslağı olarak zikredilmiştir.

2.2.4.1. Hesap Planı

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanabilmesi için geliştirilen ve uygulanması planlanan hesap planı, Genel Bütçeli Daireler ile Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği taslağında yer almaktadır. Taslakta yer alan hesap planında Ek-5'den de görüleceği gibi sınıflar; 1,.....,7, 9 şeklinde, gruplar; 10,12,...99 şeklinde, Defter-i Kebir düzeyinde ise 100, 102, 322,....999 şeklinde numerik olarak kodlanmıştır. Bu tasnife göre hesaplar, hesap planında;

1. Dönen Varlıklar,
2. Duran Varlıklar,
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,
5. Öz Kaynaklar,
6. Gelirler,
7. Giderler,
8. Nazım Hesaplar,

şeklinde gruplara ayrılmıştır.

Dönen varlıklar grubu; en fazla bir yıl içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıkları kapsar.

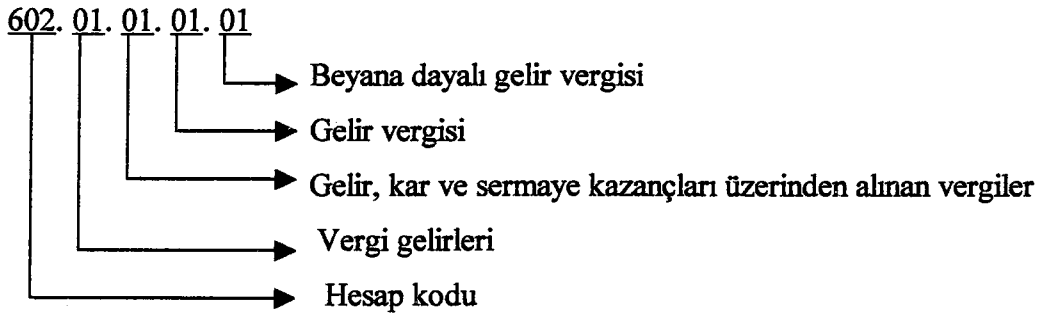
Duran varlıklar grubu; Bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerde kullanılmak amacıyla edinilen, ilke olarak paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu; en fazla bir yıl içerisinde ödenebilecek durumda olan yabancı kaynakları kapsar.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu; Bir yıldan uzun vadeli yabancı kaynakları kapsar.

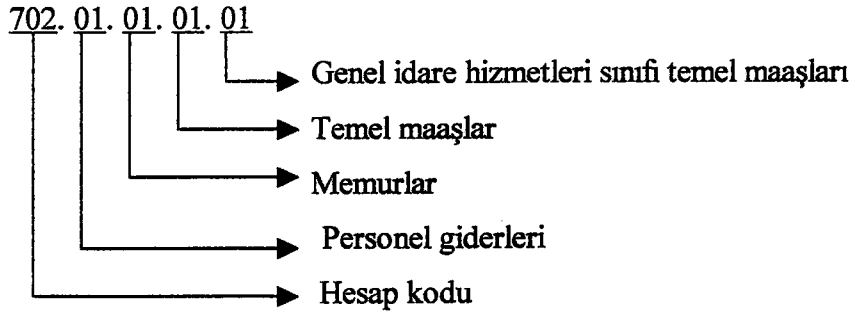
Öz Kaynaklar grubu; varlıklar ve yabancı kaynaklar arasındaki farkı gösteren net değer, yedekler, geçmiş yıl faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonucu hesap gruplarını kapsar.

Gelirler hesap grubunda; faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir kalemi, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak yer alır. Bu grupta yer alan hesaplardan bütçe açısından gelir sayılan unsurları kapsayan 602 Bütçe Gelirleri Hesabının 1, 2, 3, 4 ile başlayan detay kodları, hem bütçe açısından hem de muhasebe açısından gider sayılan unsurları da kapsayan 600 Gelirler Hesabının 1, 2, 3, 4 ile başlayan detay kodları ile aynıdır. Yalnızca 602 Bütçe Gelirleri Hesabının 8 ile başlayan detay kodları, yalnızca bütçe açısından gider sayılan gider unsurlarını göstermektedir. 600 Gelirler Hesabının 5 ile başlayan detay kodları da, yalnızca muhasebe açısından gider sayılan gider unsurlarını göstermektedir. Gelir hesaplarının detay kodlarının hesap planında gösterimine 602 Bütçe Gelirleri Hesabı baz alınarak örnek verilebilir;



Giderler hesap grubunda; faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gider kalemi, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak yer alır. Bu grupta yer alan hesaplardan bütçe açısından gider sayılan unsurları kapsayan 702 Bütçe Giderleri Hesabının 1, 2, 3, 4, 5 ile başlayan detay kodları, hem bütçe açısından hem de muhasebe açısından gider sayılan unsurları da kapsayan 700 Giderler Hesabının 1, 2, 3, 4, 5 ile

başlayan detay kodları ile aynıdır. Yalnızca 702 Bütçe Giderleri Hesabının 5, 6, 7, 8, 9 ile başlayan detay kodları, yalnızca bütçe açısından gider sayılan gider unsurlarını göstermektedir. 700 Giderler Hesabının 9 ile başlayan detay kodları da, yalnızca muhasebe açısından gider sayılan gider unsurlarını göstermektedir. Gider hesaplarının detay kodlarının hesap planında gösterimine 702 Bütçe Giderleri Hesabı baz alınarak örnek verilebilir;



Nazım hesaplar grubu; Mali bir işlem neticesinde ortaya çıkmayan, sadece hatırlatıcı mahiyette olan bilgilerin kaydedildiği hesapları kapsar.

Yukarıda niteliği belirtilen hesap gruplarının içerdiği hesaplar, Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler ile bağlı kuruluşlarının işlemlerinin tümünü kapsamaktadır. Hesapların niteliklerine ve vadelerine göre gruplara ayrılmış olması, hesapların belirli dönemler itibariyle konsolidasyonunu mümkün kılmaktadır. Ayrıca hesap planı, belirtilen şekliyle mali tabloların hazırlanmasına da olanak vermektedir.

2.2.4.2. Hesaplar ve İşleyişleri

Tahakkuk esaslı sistemde kullanılan hesapların işleyişi, tahakkuk esaslı sistemde yer alan hesaplara nakit esaslı sistemde karşılık gelen hesaplar, tahakkuk esaslı sistemde bulunmayıp nakit esaslı sistemde düzenlenen hesaplar ve nakit esaslı sistemde yer alıp tahakkuk esaslı sistemde yer almayan hesaplar şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmak suretiyle incelenmiştir.

2.2.4.2.1.Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Nakit Esaslı Sistemde Karşılık Gelen Hesaplar

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesapların bir kısmı nakit esaslı sistemde kullanılan hesaplar ile aynı niteliktedir. Aynı nitelikteki bu hesaplar Tablo 2.1’ de gösterilmiştir. Tabloda her iki muhasebe yönteminde de aynı nitelikte olan hesaplara yer verilmiştir. Tekrardan kaçınmak amacıyla bazı hesapların tabloda karşılaştırmalı şekilde gösterilmesiyle yetinilmiş, bazıları içinse “Genel Değerlendirme” kısmında ilave bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 1: Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Nakit Esaslı Sistemde Karşılık Gelen Hesaplar

TAHAKKUK ESASLI SİSTEMDE HESAPLAR		NAKİT ESASLI SİSTEMDE HESAPLAR	
Kodu	Hesap Adı	Kodu	Hesap Adı
100	Kasa Hesabı	10 12 141	Kasa Hesabı Değiştirilen Paralar Hesabı Dolaşımdan Çekilen Madeni Paralar Hesabı
101	Alınan Çekler Hesabı	10	Kasa Hesabı
102	Banka Hesabı	20 105	Banka Hesabı Defterdarlık Hazine Cari Hesabı
103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)	21	Ödenecek Çekler Hesabı
105	Döviz Hesabı	102	Döviz Hesabı
112	Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı	13	Menkul Kıymetler Hesabı
117	Menkul Varlıklar Hesabı	13	Menkul Kıymetler Hesabı
120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	31	Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar	36	Takipli Borçlular Hesabı
122	Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	37	Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı
222	Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	37	Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı
131	Genel ve Katma Bütçe Dışındaki Kurumlardan Alacaklar Hesabı	123	Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabı
138	Hazinece Verilen Borçlar Hesabı	112	İkrazlar Hesabı

Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Nakit Esaslı Sistemde Karşılık Gelen Hesaplar (Tablonun Devamı)

140	Kişilerden Alacaklar Hesabı	77	Kişi Borçları Hesabı
164	Nakit Hareketleri Hesabı	104	Nakit Hareketleri Hesabı
166	Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı	90	Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı
170	İş Avans ve Kredileri Hesabı	127 79 76 70	Madeni Para Basımı Avans Hesabı Elçilik ve Konsolosluk Avansları Hesabı Gemi Avansları Hesabı Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı
171	Personel Avansları Hesabı	70 75 125	Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı Jandarma Avansları Hesabı Denetmenler Hesabı
172	Bütçe Dışı Avanslar Hesabı	71	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
173	Akreditifler Hesabı	106	Akreditifler Hesabı
174	MDA Avans ve Krediler Hesabı	125 72	Denetmenler Hesabı MDA Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı
217	Menkul Varlıklar Hesabı	13	Menkul Kıymetler Hesabı
231	Genel ve Katma Bütçe Dışındaki Kurumlardan Alacaklar Hesabı	123	Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabı
238	Hazinece Verilen Borçlar Hesabı	112	İkrazlar Hesabı
240	Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	111	İştirakler Hesabı
241	Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	114	Genel Bütçe Dışındaki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı
242	Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	113	Genel Bütçe İçindeki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı
259	Yatırım Avansları Hesabı	73	Müteahhit Avansları Hesabı
301	Hazine Bonoları Hesabı	131	Hazine Bonoları Hesabı
305	Cari Yılda Ödenecek Devlet Tahvilleri Hesabı	133	İç Borçlar Hesabı
310	Cari Yılda Ödenecek Dış Borçlar Hesabı	134	Dış Borçlar Hesabı
320	Bütçe Emanetleri Hesabı	60	Bütçe Emanetleri Hesabı

Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alan Hesaplara Nakit Esaslı Sistemde Karşılık Gelen Hesaplar (Tablonun Devamı)

904	MDA Ödeme Emirleri Hesabı	51	MDA Ödeme Emirleri Hesabı
910	Pul ve Değerli Kağıt Ambarları Hesabı	80	Pul ve Değerli Kağıt Ambarları Hesabı
912	Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı	81	Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı
914	Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı	82	Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı
915	Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı	83	Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı
920	Teminat Mektupları Hesabı	16	Teminat Mektupları Hesabı
921	Teminat Mektuplarından Alacaklılar Hesabı	68	Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
922	Emanet Menkul Kıymetler Hesabı	13	Menkul Kıymetler Hesabı
923	Emanet Menkul Kıymetlerden Alacaklılar Hesabı	66	Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı
930	Özel Tahakkuklar Hesabı	32	Özel Tahakkuklar Hesabı
931	Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı	33	Özel Tahakkuklardan Borçlular Hesabı
962	Hazine Garantileri Hesabı	143	Hazine Kefaletleri Hesabı
963	Hazine Garantileri Karşılığı Hesabı	144	Hazine Kefaletleri Karşılığı Hesabı

Kaynak: Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Kitabı ile DMY ve DMY Taslağından faydalanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Ancak tahakkuk esaslı sistemde yer alan hesaplardan dönem sonu işlemlerinde kullanılanların işleyişlerinin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Bu hesaplar ve işleyişleri aşağıda maddeler halinde düzenlenmek suretiyle değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

a. 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı: Vergi dairelerinin vergilendirme bölümünden, malmüdürlüklerinde gelir ve milli emlak servislerinden muhasebeye tahakkuk bordroları geldiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI 600 GELİRLER HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

Tahakkuk kaydı yapılan gelir nakden veya mahsuben tahsil edildiğine yapılacak muhasebe kayıtları;

100 KASA HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
605 GELİR YANSITMA HESABI 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	XXXX	XXXX

Dönem sonunda; hesapta kayıtlı tutarlardan tahsili gerekip tahsil edilemediği tespit edilen tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

b. 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı: Dönem sonunda; duran varlıklar içerisinde yer alan 222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı'nda kayıtlı olan tutarlardan tecil süresi bir yılın altına indiği tespit edilmiş olan tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALC. HSB. 222 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALC. HSB.	XXXX	XXXX
--	------	------

c. 164 Nakit Hareketleri Hesabı: Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI 164 NAKİT HAREKETLERİ HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

d. 166 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı: Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

**Y.Ö. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI 166 SAYMANLIKLAR ARASI İŞLEMLER HSB	XXXX	XXXX
---	------	------

- e. **170 İş Avans ve Kredileri Hesabı:** Dönem sonunda; hesaba kayıtlı olan tutarlardan mahsup dönemine aktarılanlar için yapılacak muhasebe kaydı;

174 MDA AVANS VE KREDİLER HESABI 170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

- f. **171 Personel Avansları Hesabı:** Dönem sonunda; hesaba kayıtlı olan tutarlardan mahsup dönemine aktarılanlar için yapılacak muhasebe kaydı;

174 MDA AVANS VE KREDİLER HESABI 171 PERSONEL AVANSLARI HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

- g. **364 Nakit Hareketleri Hesabı:** Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

364 NAKİT HAREKETLERİ HESABI 503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

- h. **366 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı:** Dönem Sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

366 SAYMANLIKLAR ARASI İŞLEMLER HESABI 503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

i.600 Gelirler Hesabı: Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

600 GELİRLER HESABI 690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

j. 602 Bütçe Gelirleri Hesabı: Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI 695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

k. 702 Bütçe Giderleri Hesabı: Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

l. 703 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı: Dönem sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 703 BÜTÇEDEN MAHSUP EDİLECEK ÖDEMELER HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

m. 704 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı: Mahsup dönemi sonunda; hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 704 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

2.2.4.2.2. Tahakkuk Esaslı Sistemde Yer Alıp Nakit Esaslı Sistemde Bulunmayan Hesaplar

Tahakkuk esaslı sistem kapsamında oluşturulan hesap planında, nakit esaslı sistemde bulunmayan ancak nakit esaslı sistemin yetersizliklerini bertaraf edecek olan yeni hesaplara yer verilmiştir. Bu hesaplardan bazıları sadece tanıtılmakla yetinilmiş, dönem sonu işlemleri açısından önem arz eden ve tüm saymanlıklarda ortak olarak kullanılanların işleyişi ise aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

104 Proje Özel Hesabı: T.C. Merkez Bankasına, Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler adına dış proje kredisi olarak gelen paralar ile bu paralardan çekilen tutarlar, verilen avanslar ve açtırılan akreditiflerin kaydedildiği hesaptır [DMY Taslağı, md.30].

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı: Hesap; saymanlıkların kendi döviz hesaplarından yapılacak ödeme ve göndermeler için bankalara verilen gönderme emirlerinin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.36].

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı: Hesap, Dışişleri Bakanlığı Saymanlığı tarafından elçilik ve konsolosluklara gönderilen paralar ile bu paralardan yapılan ödeme ve göndermelerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.39].

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı: Hesap; Hazır değerler grubu içerisinde yer almayan, ancak niteliği itibarıyla hazır değer sayılan değerlerin izlenmesi amacıyla kullanılır.

133 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı: Hesap; hazinenin nakit fazlasını değerlendirmek için en çok 30 gün vadeli olarak verdiği borç para tutarlarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.63].

167 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı: Hesap; proje özel hesabına aktarılan dış proje kredilerinin kullanım bilgilerinin Devlet Borçları Saymanlığınca izlenmesi için kullanılır [DMY Taslağı, md.78].

168 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı: Hesap; genel bütçeli daire ve katma bütçeli idarelerin dış finansman kaynağından doğrudan kullandıkları dış proje kredilerinden, ilgili kurum saymanlıklarınca bütçeleştirildiği bildirilen tutarların Devlet Borçları Saymanlığınca izlenmesi için kullanılır [DMY Taslağı, md.81].

175 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı: Hesap; genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler tarafından proje özel hesabından verilen avans ve açtırılan kredilerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.100].

176 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı: Hesap; genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler tarafından, mal ve hizmet alınmadan önce avans verilmesi veya akreditif açtırılması suretiyle yapılan doğrudan dış proje kredi kullanımlarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.102].

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı: Peşin ödenen giderlerden izleyen döneme ait tutarların kaydedildiği hesaptır [DMY Taslağı, md.105].

Bütçe giderleri ile ilişkili olarak peşin ödenen tutarlardan gelecek yıl bütçesini ilgilendiren kısım için yapılacak muhasebe kayıtları;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI 705 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

Bütçe giderleri ile ilişkili olmayarak peşin ödenen tutarlardan gelecek yıl tahakkuk edecek kısım için yapılacak muhasebe kaydı;

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
---	------	------

Daha önceden peşin ödenmiş olan giderlerin ait olduğu dönemde giderler hesabına aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı;

700 GİDERLER HESABI 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HSB	XXXX	XXXX
--	------	------

181 Gelir Tahakkukları Hesabı: Hesap; tahakkuk etmiş olan, ancak tahsili gelecek dönemde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.108].

Tahakkuk edip bir sonraki yıl tahsil edilebilecek duruma gelecek gelirler için yapılacak muhasebe kaydı;

181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 600 GELİRLER HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

Gelir Tahakkukları Hesabı'na kaydedilen tutarlardan tahsil edilenlerin bütçe ile ilgili olanları için yapılacak muhasebe kayıtları;

102 BANKA HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
605 GELİR YANSITMA HESABI 181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	XXXX	XXXX

Gelir Tahakkukları Hesabı'na kaydedilen tutarlardan tahsil edilenlerin bütçe ile ilgili olmayan kısım için yapılacak muhasebe kaydı;



197 Sayım Noksanları Hesabı: Hesap; para, çek, menkul kıymet, maddi duran varlık gibi kıymetlerin sayım sonucunda noksan çıkan tutarlarının geçici olarak kaydedilip izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.112].

198 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı: Hesap; Devlet Borçları Saymanlığınca, dış proje kredi kullanım bilgisi geldiği halde, kullanıcı kuruluş saymanlığından kullanıma ilişkin bütçeleştirme bilgisi gelmeyen kullanımlar ile bu kullanımlardan saymanlıklarca bütçeleştirildiği bildirilen tutarların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.114].

199 Diğer Dönen Varlıklar Hesabı: Hesap; Diğer Dönen Varlıklar Hesap grubu içerisinde bulunan hesapların kapsamına girmeyen ancak niteliği itibariyle dönen varlık sayılan varlıkların izlenmesi amacıyla kullanılır.

250. Arazi ve Arsalar Hesabı: Hesap; devlete ait her türlü arazi ve arsaların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.147].

251. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı: Hesap; herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak amacıyla yer altı ve yerüstünde inşa edilmiş her türlü; yol, köprü, iskele, tünel v.b. yapıların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.149].

252. Binalar Hesabı: Hesap; devlete ait her türlü binanın ve bunların ayrılmaz parçalarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.151].

253. Tesis, Makine, Cihaz ve Aletler Hesabı: Hesap; genel devlet kurumları tarafından kullanılan her türlü tesis, makine, cihaz ile bunların eklentileri ve bu maksatla

kullanılan forklift gibi taşıma gereçlerinin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.153].

254. Taşıtlar Hesabı: Hesap; genel devlet kurumları tarafından kullanılan her türlü taşıma araçlarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.155].

Duran varlıklar grubu, nakit esası sistemde yer almadığı için burada Duran Varlık grubunda yer alan hesaplara örnek teşkil etmesi açısından taşıt alımına dair muhasebe kayıt örneği verilecektir.

Örnek: X saymanlığı tarafından 7.000.000.TL değerinde bir taşıt alınmıştır. Taşıt alımına dair yapılacak muhasebe kayıtları;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
254 TAŞITLAR 705 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

255. Demirbaşlar Hesabı: Hesap; genel devlet kurumlarının faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro, makine ve cihazlar ile masa, koltuk, döşeme gibi maddi duran varlıkların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.157].

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı: Hesap; Maddi Duran Varlıklar Grubunda bulunan hesapların kapsamına girmeyen ancak maddi duran varlık özelliğine sahip varlıkların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.159].

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-): Hesap; maddi duran varlık bedellerinin hesaben yok edilmelerini sağlamak amacıyla, ekonomik ömürleri süresince hesaplanan amorti paylarının kaydedilmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.161].

Devlet Muhasebe Yönetmeliğinin kapsamında bulunan kuruluşların aktifinde bulunan maddi duran varlıklardan amortismanına tabi olanlar hizmet süreleri boyunca amortismanına tabi tutulur. Amortisman değerleri her yıl dönem sonunda varlıkların amortismanına tabi değerleri üzerinden hesaplanır ve muhasebe kayıtlarına yansıtılır. Amortisman süresi, maddi duran varlıkların aktife girdiği yıl itibariyle başlar. Amortisman süresi 5 yıldır. Ancak binalar için amortisman süresi daha uzun bir zaman olarak belirlenebilir. Maddi duran varlıkların amortisman payının hesaplanmasında, amortisman hesaplama yöntemlerinden biri olan normal amortisman yöntemi uygulanır. Ancak yangın, deprem gibi doğal afetler neticesinde değerini kısmen kaybeden maddi duran varlıklar için bakanlıkça ayrı ayrı belirlenecek fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları kullanılabilir [DMY Taslağı, md.162]. Binaların dışında, amortismanına tabi maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme sonrasındaki yeni aktif değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulur. Binalar ise yeniden değerlendirme öncesi aktif değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar. Arsa ve arazilerin ekonomik ömürleri sınırsız olduğu için bunlar amortismanına tabi değildirler.

Amortismanına tabi herhangi bir maddi duran varlık için hesaplanan amortisman payı için yapılacak muhasebe kaydı;

700 GİDERLER HESABI 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	XXXX	XXXX
---	------	------

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı: Hesap; yapımı süren ve bitirildiğinde ilgili maddi duran varlık hesabına alınarak aktifleştirilecek olan her türlü madde, malzeme, işçilik ve genel giderler ile ilgili harcamaların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.165].

260 Haklar Hesabı: Hesap; imtiyaz, lisans, patent gibi bazı hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma, yararlanma gibi yetkilerin elde edilmesi karşılığında yapılan harcamaların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.171].

263 Özel Maliyetler Hesabı:Hesap; kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılmakla beraber, kira süresinin sonunda gayrimenkul sahibine bırakılacak olan varlıkların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.173].

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı: Hesap; maddi olmayan duran varlıklar grubu içerisinde yer alan hesapların kapsamına girmeyen, ancak maddi olmayan duran varlık niteliğine sahip olan varlıkların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.175].

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-): Hesap; maddi olmayan duran varlık bedellerinin hesaba yok edilmelerini sağlamak amacıyla, varlığın kullanılabileceği süre içerisinde hesaplanan itfa paylarının kaydedilmesinde kullanılır [DMY Taslağı, md.177].

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı: Hesap; peşin ödenen, ancak içinde bulunulan döneme ait olmayan, gelecek yıllarda gerçekleştikçe gider kaydedilecek tutarların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.180].

Dönem sonunda; bu hesaba kayıtlı olan tutarlardan bir yıl içinde tahakkuku yapılacak olan giderler tespit edilip, bu tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	XXXX	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HSB		XXXX

281 Gelir Tahakkukları Hesabı: Hesap; tahakkuk etmiş olan, ancak tahsili gelecek dönemlerde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.183].

Dönem sonunda; bu hesaba kayıtlı olan tutarlardan bir yıl içinde tahsil edilebilecek duruma gelen olan tutarlar tespit edilip, bu tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 281 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

303 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı:Hesap; hazine tarafından kısa vadeli nakit ihtiyacını karşılamak için devlet iç borçlanma senedi çıkarmaksızın yapılan en çok 30 gün vadeli borçlanmaların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.191].

304 Kısa Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı: Hesap; Kısa Vadeli İç Borçlar grubunda yer alan hesapların kapsamına girmeyen ancak iç borçlanma niteliğine sahip borçlanmaların izlenmesi amacıyla kullanılır.

309 Cari Yılda Ödenecek Uzun Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı: Hesap; mali yıl sonunda vadesi bir yılın altına inmiş olan uzun vadeli diğer iç borçların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.199].

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı: Hesap; mal alımı hizmet gördürülerek gider tahakkuku gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığı ve kanunun öngördüğü ödenek üstü sarfiyat kapsamına da girmediği için verile emrine bağlanamayan tutarların izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.207).

Tahakkuku gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığı veya ödenek üstü sarfiyat kapsamına girmediği için verile emrine bağlanamayan giderler için yapılacak muhasebe kaydı;

700 GİDERLER HESABI 322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı'na kaydedilen tutarlardan tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlananlar için yapılacak muhasebe kayıtları;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI 705 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

367 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı: Hesap; genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler tarafından proje özel hesabına aktarılan tutarlardan yapılan kullanımların, ilgili saymanlıklarca kaydedilmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.232].

368 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı: Hesap; genel bütçeli daire ve katma bütçeli idarelerin dış finansman kaynağından doğrudan kullandıkları dış proje kredilerinin, ilgili kurum saymanlıklarınca izlenmesi için kullanılır [DMY Taslağı, md.235].

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı: Hesap; peşin tahsil edilmiş, ancak gelecek döneme ait gelirlerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.251].

Bütçe gelirleri ile ilişkili olarak peşin tahsil edilen tutarlardan gelecek yıl bütçesini ilgilendiren kısım için yapılacak muhasebe kayıtları;

102 BANKA HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
605 GELİR YANSITMA HESABI 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HSB.	XXXX	XXXX

Bütçe gelirleri ile ilişkili olmayarak peşin tahsil edilen tutarlardan gelecek yıl tahakkuk edecek bir gelir elde edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

102 BANKALAR 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HSB	XXXX	XXXX
---	------	------

Daha önceden peşin tahsil edilmiş olan gelirlerin ait olduğu dönemde gelirler hesabına aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı;

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HSB 600 GELİRLER HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

381 Gider Tahakkukları Hesabı: Hesap; tahakkuk etmiş olan, ancak ödenmesi gelecek döneme kalan giderlerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.254].

Tahakkuk edip bir sonraki yıl ödenebilecek duruma gelecek giderler için yapılacak muhasebe kaydı;

700 GİDERLER HESABI 381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

Gider Tahakkukları Hesabı'na kaydedilen tutarlardan ödenecek duruma gelenlerden bütçe ile ilgili olanları için yapılacak muhasebe kayıtları;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI 705 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

Gider Tahakkukları Hesabı'na kaydedilen tutarlardan ödenecek duruma gelenlerden bütçe ile ilgili olmayan kısım için yapılacak muhasebe kaydı;

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
--	------	------

397 Sayım Fazlaları Hesabı: Hesap; para, çek, menkul kıymet, duran varlık gibi kıymetlerin sayım sonucunda fazla çıkan tutarlarının geçici olarak kaydedilip izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.258].

407 Risk Hesabı: Hesap; hazine garantileri kapsamında hazine tarafından ödenecek tutarlar ile risk yönetimi kapsamında önceden tahmin edilemeyen ödemelerde kullanılması amacıyla Merkez Bankası nezdinde açılan hesaba girişlerin ve çıkışların kaydedilmesi amacıyla kullanılır.

409 Uzun Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı: Hesap; kanunların verdiği yetkiye dayanılarak devlet nam ve hesabına yapılan ve karşılığında kağıt verilmeyen ve diğer hesaplarda izlenemeyen uzun vadeli iç borçlar ile madeni para basımından doğan borçların izlenmesi amacıyla kullanılır.

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı: Hesap; peşin tahsil edilmiş, ancak gelecek dönemlere ait gelirlerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.274].

Dönem sonunda; bu hesaba kayıtlı olan tutarlardan bir yıl içinde tahakkuku yapılacak olan gelirler tespit edilip, bu tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HSB	XXXX	XXXX
--	------	------

481 Gider Tahakkukları Hesabı: Hesap; tahakkuk etmiş olan, ancak ilgililer adına kesin alacak kaydı yapılamayan ve ödenmesi gelecek dönemlere kalan giderlerin izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.277].

Dönem sonunda; bu hesaba kayıtlı olan tutarlardan bir yıl içinde ödenebilecek duruma gelen olan tutarlar tespit edilip, bu tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI 381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

503 Değer Hareketleri Hesabı: Hesap; saymanlıklarda, dönen varlıklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki değer hareketleri hesaplarının yıl sonlarında kapatılması amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.284].

522 Yeniden Değerleme Artış Hesabı: Hesap; bilançonun aktifinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan değer artışlarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.287].

Devlet Muhasebe Yönetmeliğinin kapsamında bulunan kuruluşların aktifinde bulunan maddi duran varlıklardan amortisman tabi olanlar için, maddi duran varlığın aktife girdiği yılı takip eden mali yılın sonunda yeniden değerlendirme yapılır. Yeniden değerlendirme; değerlemeye tabi tutulacak maddi duran varlığın kayıtlı aktif değeri ile birikmiş amortisman tutarına, her yıl bakanlıkça ilan edilen yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle yapılır. Değer artışı; maddi duran varlığın kayıtlı değeri ile birikmiş amortisman tutarının yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanır ve bilançonun pasifinde Öz Kaynaklar grubu içerisinde gösterilir. Yeniden değerlemeye tabi duran varlık tamamen amorti edildikten veya elden çıkarıldıktan sonra Yeniden Değerleme Değer Artışları Hesabı'na kayıtlı olan tutarlar Net Değer Hesabı'na aktarılır.

Amortisman tabi maddi duran varlıklar içerisinde yer alan herhangi bir maddi duran varlık, örneğin sahip olunan bir taşıt dönem sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda yapılacak muhasebe kaydı;

254 TAŞITLAR HESABI	XXXX	XXXX
522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER		
ARTIŞLARI HESABI		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		XXXX

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı: Hesap; geçmiş yıllarda ortaya çıkan olumlu faaliyet sonuçlarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.290]. Bir önceki dönemde meydana gelen Dönem Faaliyet Sonucu Hesabının temsil ettiği olumlu faaliyet sonucunu temsil eden alacak bakiyesi; dönem başında bu hesaba alacak, Dönem Faaliyet Sonucu Hesabı'na borç kaydedilir.

571 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-): Hesap; geçmiş yıllarda ortaya çıkan olumsuz faaliyet sonuçlarının izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.292]. Bir önceki dönemde meydana gelen 590 Dönem Faaliyet Sonucu Hesabının olumsuz faaliyet sonucunu temsil eden borç bakiyesi; dönem başında bu hesaba borç, Dönem Faaliyet Sonucu Hesabı'na alacak kaydedilir.

590 Dönem Faaliyet Sonuçları Hesabı (+): Hesap; içinde bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun izlenmesi amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.295].

Dönem sonunda; 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı'nın dönemin olumlu faaliyet sonucunu temsil eden alacak bakiyesinin bu hesaba aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı;

600 FAALİYET SONUÇLARI HESABI	XXXX	XXXX
590 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI HSB (+)		

Dönem sonunda; 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı'nın dönemin olumsuz faaliyet sonucunu temsil eden borç bakiyesinin bu hesaba aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı;

590 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI HSB (+) 600 FAALİYET SONUÇLARI HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

605 Gelir Yansıtma Hesabı: Hesap; Bütçe Gelirleri Hesabına kaydedilmiş olan tutarlardan Gelir Hesabına veya ilgili bilanço hesabına aktarılacak olan tutarların yansıtılması için kullanılır [DMY Taslağı, md.303]. Hesap, borçlu olarak çalışır.

Dönem sonunda; borç bakiyesi veren bu hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 605 GELİR YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı: Hesap; bir faaliyet dönemine ait faaliyet gelirleri ve giderlerinin karşılaştırılarak, dönem faaliyet sonucunun hesaplanması amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.305].

Dönem sonunda; 700 Giderler Hesabı'nın borç bakiyesinin bu hesaba devri için yapılacak muhasebe kaydı;

690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI 700 GİDERLER HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

Dönem sonunda; 600 Gelirler Hesabı'nın alacak bakiyesinin bu hesaba devri için yapılacak muhasebe kaydı;

600 GELİRLER HESABI 690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

695 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı: Hesap; bir bütçe yılına ait bütçe gelir ve giderlerinin sonuçlarının çıkarılması amacıyla kullanılır [DMY Taslağı, md.307].

Dönem sonunda; 702 Bütçe Giderleri Hesabının borç bakiyesinin bu hesaba devri için yapılacak muhasebe kaydı;

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

Dönem sonunda; 703 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabının borç bakiyesinin bu hesaba devri için yapılacak muhasebe kaydı;

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 703 BÜTÇEDEN MAHSUP EDİLECEK ÖDEMELER HESABI	XXXX	XXXX
--	------	------

Dönem sonunda; 602 Bütçe Gelirleri Hesabının alacak bakiyesinin bu hesaba devri için yapılacak muhasebe kaydı;

602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI 695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HSB	XXXX	XXXX
--	------	------

700 Giderler Hesabı: Hesap; bütçe ile ilgili olup olmadığına bakılmaksızın tahakkuk eden her türlü gelir ve gider kaleminin kaydı için kullanılır [DMY Taslağı, md.311]. Hesabın borç bakiyesi dönem sonunda 690 Faaliyet Sonuçları Hesabına devredilerek kapatılır.

705 Gider Yansıtma Hesabı: Hesap; bütçe giderleri hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesaba kaydedilen tutarların giderler hesaba veya ilgili bilanço hesaba yansıtılması için kullanılır [DMY Taslağı, md.321]. Hesap, alacaklı olarak çalışır.

Dönem sonunda; alacak bakiyesi veren bu hesabın kapatılması için yapılacak muhasebe kaydı;

705 GİDER YANSITMA HESABI

695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HSB

XXXX

XXXX

Burada nazım hesap grubunda yer alan hesaplardan sadece konunun önemi bakımından önem arz eden 95 Taahhüt Hesapları grubunda yer alan 950 Gider Taahhütleri Hesabı ve 951 Gider Taahhütlerinden Alacaklılar Hesabı'na yer verilmiştir.

950 Gider Taahhütleri Hesabı: Hesap; bir veya daha uzun süre için yapılan sözleşmelere dayanılarak girilen taahhütlerin izlenmesi için kullanılır [DMY Taslağı, md.372].

951 Gider Taahhütlerinden Alacaklılar Hesabı: Gider Taahhütleri Hesabının karşılık hesabı şeklinde çalışır. Gider Taahhütleri Hesabına borç veya alacak yazılan tutarlar bu hesaba da kaydedilir.

2.2.4.2.3. Nakit Esaslı Sistemde Yer Alıp Tahakkuk Esaslı Sistemde Bulunmayan Hesaplar

Nakit esaslı sistemde kullanılan hesap planında yer alıp tahakkuk esaslı sistemde düzenlenmemiş hesaplar; Değer Değişimleri Hesabı, Silinen Kişi Borçları Hesabı, Para Farkları Hesabı, İç Borç Hareketleri Hesabı, Dış Borç Hareketleri Hesabı, Hazinece Alınan Avans ve Krediler Hesabı, Hazinece Verilen Avans ve Krediler Hesabı, İstikraz Provizyonları ve İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı olmak üzere 9 tanedir. Her ne kadar bu hesapların tahakkuk esaslı sistemde bulunmayışının sebebi taslakta açıkça belirtilmemiş olsa da bunlardan bazılarının kullanılmayış sebepleri, Taslakta yer alan bazı noktalara değinilerek açıklığa kavuşturulabilir. Taslağın 54, 123, 264, 300, 302, 312, 314 no' lu maddeleri dikkate alındığında söz konusu hesaplardan Değer Değişimleri Hesabı, Silinen Kişi Borçları Hesabı, Para Farkları Hesabı, İç Borç Hareketleri Hesabı, Dış Borç Hareketleri Hesabı, , İstikraz Provizyonları ve İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı için şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

Değer Değişimleri Hesabı, mevcut sistemde nakde çevrilen veya başka bir yere gönderilen menkul kıymetlerin karşılık hesabı şeklinde kullanılırken, Taslağa göre bu tür işleme tabi tutulan menkul kıymetler için duruma göre; Gelirler Hesabı, Giderler Hesabı, Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı v.b. hesapların kullanılmasının amaçlandığı görülmektedir. Silinen Kişi Borçları Hesabı ise, mevcut sistemde Kişi Borçları Hesabında kayıtlı olan tutarlardan terkin olunanların kaydı için; Para Farkları Hesabı ise, yabancı parayla yapılan işlemlerden kaynaklanan lehte ve aleyhte meydana gelen kur artışlarının kaydedilmesi için kullanılmaktayken. söz konusu hesapların gördüğü işlevi Taslağa göre, lehte ise Bütçe Gelirleri ve Gelirler Hesabı, aleyhte ise Bütçe Giderleri Hesabı ve Giderler Hesabının üstlendiği; diğer taraftan, İç Borç Hareketleri Hesabı, mevcut sistemde iç borçlanma tahvillerinin anaparaya eklenmesi gereken kur artışlarının kaydedilmesi için; Dış Borç Hareketleri Hesabı , Dış Borçlar Hesabında kayıtlı olan tutarların dönem sonunda değerlendirilmesi sonucu oluşan lehte ve aleyhte kur farklarının kaydedilmesi için; İstikraz Provizyonları Hesabı ise, karşılığında tahvil çıkarılmış olan konsolide iç ve dış borçlar için ödenen tutarların kaydedilmesinde kullanılırken; söz konusu hesapların üstlendiği fonksiyonları, Taslağa göre Giderler Hesabının üstlendiği anlaşılmaktadır.

Nakit esaslı sistemde yer alan İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı, Hazinece Alınan Avans ve Krediler Hesabı ile Hazinece Verilen Avans ve Krediler Hesabının kapsadığı işlemlere karşılık gelen hesaplara ise, DMY Taslağında rastlanmamıştır. Bu hesaplara niçin yer verilmediği, bu hesapların hangi hesaplarla telafi edildiği anlaşılamamıştır.

2.3. Nakit Esaslı Sistem ile Tahakkuk Esaslı Sistemin Karşılaştırılması

Bu kısımda, nakit esaslı kayıt yöntemi ile tahakkuk esaslı kayıt yöntemi hem genel olarak hem de konsolide bütçe uygulamaları açısından değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

2.3.1. Genel Değerlendirme

Bu kısımda, hem tahakkuk esaslı sistemde yer alan hesaplara nakit esaslı sistemde karşılık gelen hesapların yer aldığı Tablo 2.1' de yer alan hesaplardan konu açısından önemli olanlarına hem de tahakkuk esaslı sistem tarafından oluşturulan yeni hesaplara değinilecektir. Bunlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

-Nakit Esaslı Sistem (NES)' de saymanlıklara intikal eden çekler, Kasa Hesabına kaydedilirken, Tahakkuk Esaslı Sistem (TES)' de saymanlıklara gelen çekler için "Alınan Çekler Hesabı " adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, saymanlıklara gelen çeklerin bu hesap adı altında açıkça görülmesi sağlanmıştır.

-NES' de yer alan Menkul Kıymetler Hesabına hem kişi hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü menkul kıymet kaydedilmektedir. TES' de ise hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler, Menkul Varlıklar Hesabına, kişilere ait olanlar ise nazım hesaplar grubunda yer alan Emanet Menkul Kıymetler Hesabı ve Emanet Menkul Kıymetler Hesabından Alacaklılar Hesabına karşılıklı olarak kaydedilmek suretiyle kişilere ve hazineye ait menkul kıymetlerin birbirinden ayrı olarak izlenme imkanına kavuşturularak daha fonksiyonel hale getirilmiştir.

-NES' de Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına kaydedilen tutarlar, TES' de, tahsil sürelerine göre kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere iki hesap şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edileceği belirlenmiş, dolayısıyla nakit planlamasına katkıda bulunulmuş olmaktadır.

-NES' deki Nakit Hareketleri ve Saymanlıklar Arası İşlemler Hesapları dönem içerisinde hem borçlu hem de alacaklı çalıştırılmak suretiyle kullanılırken, TES' de bu hesaplar; borçlu çalışması gereken işlemlerde 164 Nakit Hareketleri Hesabı ve 166 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı, alacaklı çalışması gereken işlemlerde ise 364 Nakit Hareketleri Hesabı ve 366 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı kullanılmak suretiyle muhasebe mantığına yaraşır biçimde kayıtların yapılmasına olanak sağlanmıştır.

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

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

-NES' de, gerek MDA Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı gerekse de Denetmenler Hesabı adı altında mahsup dönemine aktarılan avans ve kredi tutarları, TES' de MDA Avans ve Krediler Hesabı adı altında toplanmak suretiyle MDA tutarların tek başlık altında izlenmesi olanağı sağlanmıştır.

-NES' de, TES' de yer alan Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı ile Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı bulunmamaktadır. Dolayısı ile yapılan harcamalar, ister bulunulan döneme isterse gelecek dönemlere ait olsun Bütçe Giderleri Hesabına kaydedilmekte, bulunulan döneme ait giderlerin olduğundan daha fazla görünmesine sebep olmakta, dolayısıyla faaliyet sonucunun sağlıklı olarak belirlenememesine yol açmaktadır. Örneğin NES' de; birden fazla takvim yılı için kullanılmak üzere kiralanan bir gayrimenkul için, birden fazla yıl için peşin ödenen kira bedeli, ödemenin yapıldığı anda bütçe gideri olarak kaydedilmekte, dolayısıyla bu uygulama döneme ait faaliyet sonucunun doğru şekilde belirlenmesine engel olmaktadır. TES' de ise bu tür giderlerin gelecek aylara ait kısımları, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

-NES' de, TES' de bulunan Gider Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Dolayısıyla bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya

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

-NES' de, TES' de yer alan Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı ile Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı bulunmamaktadır. Dolayısı ile tahsil edilen gelirler ister bulunulan döneme isterse gelecek dönemlere ait olsun Bütçe Gelirleri Hesabına kaydedilmekte, bu uygulama, gelirlerin olduğundan fazla olarak görünmesine yol açmakta, dolayısıyla bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesini engellemektedir. Örneğin NES' de; birden fazla takvim yılı için üçüncü şahıslara bir gayrimenkulun kiraya verilmesi karşılığında birden fazla takvim yılına ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, bütçe geliri olarak kaydedilmekte, dolayısıyla bu kayıt şekli gelirlerin olduğundan fazla görünmesine yol açarak faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesini engellemektedir. TES' de bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

-NES' de, TES' de bulunan Gelir Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Bu yüzden tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilecek olan gelirlerin muhasebe içi izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. TES' de ise bu tür durumlar için, şayet tahsilat bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılırsa 181 Gelir Tahakkukları Hesabına, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda tahsil edilecekse de 281 Gelir Tahakkukları Hesabına kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden

gelirlerin tahsilat zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının ve dönem faaliyet sonucunun doğru şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

-NES' de kasa sayımı sonunda noksan çıkan tutarlar; Kasa Hesabına alacak, Kişi Borçları Hesabına borç kaydedilmektedir. TES' de ise Sayım Noksanları Hesabına borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir. Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar ise; NES' de Kasa Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına veya Emanetler Hesabına alacak kaydedilirken, TES' de Sayım Fazlaları Hesabına alacak, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. TES ile Sayım Fazlaları ve Sayım Noksanları Hesaplarının düzenlenmesiyle kasa noksanı veya kasa fazlası tutarlarının mevcut sistemdeki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır.

-TES' de düzenlenmiş olan maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları NES' de yer almamaktadır. Zira NES' de söz konusu varlıklar muhasebe dışı izlenmektedir. Bunlar için yapılan harcamalar ise Bütçe Giderleri Hesabına kaydedilmektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. TES' de ise bu tür varlıklar gruplara ayrılarak, oluşturulan hesaplarda ayrı ayrı izlenebilmekte böylece söz konusu varlıkların gerçek değerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir.

-NES' de maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunların amortisman payları ve değer artış veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. TES' de ise maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.

-Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından veya kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden verile emrine bağlanamayan tutarlar için, NES' de herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. TES' de ise söz konusu tutarların kaydını yapabilmek için Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

düzenlenmiştir. Verile emrine bağlanamayan tutarlar; bu hesaba alacak, Giderler Hesabına veya ilgili varlık hesabına borç kaydedilmek suretiyle, söz konusu tutarların muhasebe içi izlenmesine olanak verilmiş olmaktadır.

-NES' de yer alan Emanetler Hesabına kaydedilen işlemler TES' de gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Bu hesaplar; Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı, Emanetler Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı ve Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı olmak üzere altı gruba ayrılır.

-NES' de Tek Hazine Hesabı Sistemine dahil olan saymanlıklarda Nakit Hareketleri Hesabının bakiyesi dönem sonunda Banka Hesabı ile karşılıklı olarak kapatılmaktadır. THHS dışında olan saymanlıklarda ise bu hesap, dönem sonunda kalan vermiş ise, söz konusu tutar mizanda olduğu gibi bırakılmakta ve gelecek yıla devrettirilmemektedir. Aslında bu hesabın bakiyesinin; borç kalanı vermiş ise öz kaynaklara ilave, alacak kalanı vermiş ise öz kaynaklardan düşülmesi gerekmektedir. Ancak mevcut sistemde böyle bir uygulama söz konusu değildir. TES' de ise bu hesap, THHS' ye dahil olsun veya olmasın tüm saymanlıklarda Değer Hareketleri Hesabına devredilerek kapatılmaktadır. Böylece hesap borç kalanı vermiş ise öz kaynaklardan düşülmekte, alacak kalanı vermiş ise öz kaynaklara ilave edilmektedir.

-NES' de yer alan Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabının dönem sonunda kapanmış olması gerekirken, hesap kalan verebilmekte ve bu bakiye hiçbir anlam ifade etmemektedir. TES' de ise dönem sonunda 166 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, Değer Hareketleri Hesabına borç kaydedilerek; 366 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabının alacak bakiyesi ise; bu hesaba borç, Değer Hareketleri Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kapatılmaktadır. Bu uygulama ile herhangi bir değeri ifade etmeyen bu hesapların bakiyelerinin Değer Hareketleri Hesabı aracılığı ile merkezde sıfırlanması sağlanmış olmaktadır.

-NES' de sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, TES' de hem bütçe açısından, hem de muhasebe açısından gelir ve gider

sayılan unsurlar kaydedilmektedir. Bütçe ile ilişkili giderler, hem 702 Bütçe Giderleri Hesabına hem de 705 Gider Yansıtma Hesabı aracılığı ile 700 Giderler Hesabına veya ilgili varlık hesabına kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise 702 Bütçe Giderleri Hesabı ile ilişkilendirilmemekte, 700 Giderler Hesabına kaydedilmektedir. Bütçe ile ilişkili gelirler ise bir yandan 602 Bütçe Gelirleri Hesabına, diğer yandan da 602 Gelir Yansıtma Hesabı aracılığı ile 600 Gelirler Hesabına kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise 600 Gelirler Hesabına kaydedilmektedir. Sonuç olarak TES' de gelir ve giderlerin bu şekilde kaydedilmesi, hem bütçe uygulama sonuçlarının alınmasını hem de bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun gerçeğe uygun şekilde tespitini mümkün kılmaktadır denilebilir.

-NES' de bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmelerin muhasebe içi izlenmesini sağlayacak hesaplar düzenlenmemiştir. TES' de ise bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girilmesi halinde söz konusu taahhüt tutarları, nazım hesap şeklinde düzenlenmiş olan Gider Taahhütleri Hesabı ile Gider Taahhütlerinden alacaklılar hesabına karşılıklı olarak kaydedilmek suretiyle izlenmektedir. Böylece girilen taahhüt tutarlarının muhasebe içi izlenmesi sağlanarak, ileride doğacak yükümlülükler tespit edilmiş olacaktır.

2.3.2. Konsolide Bütçe Uygulamaları Açısından Değerlendirme

Tahakkuk ve nakit esaslı sistemi, Konsolide Bütçe açısından değerlendirmekte de yarar vardır. Zira Gider Bütçesi uygulamalarında; ödeneklerin tahsisi, iptali, ödenek dışı harcamalar; Gelir bütçesinde de tahakkuk ettirilen vergilerin ve parafiskal gelirlerin tahsil edilememesi gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Bu uygulamaların her iki kayıt yönteminde nasıl muhasebeleştirildiğini ve bu kayıtların, Konsolide Bütçe uygulamalarını izlenmesine ve etkinliğine ne derece katkı yapılmış olduğunu vurgulamakta fayda vardır.

Bilindiği gibi Yasama organının mali yılbaşında bütçe yasasını onaylamasıyla beraber hazırlanan bütçe yürürlüğe girer. Böylece bütçenin uygulama aşaması başlamış olur.

Yani yıllık bütçe ile belirlenmiş olan gelirler toplanmaya, giderler de yapılmaya başlanır.

Konsolide Bütçe uygulamaları, öncelikle gider bütçesi açısından değerlendirilecek olursa; bilindiği gibi, her mali yıl bütçe kanunu ile verilen ödenekler Maliye Bakanlığı tarafından 3 aylık veya 6 aylık dönemler itibariyle serbest bırakılır. Söz konusu ödenekler, Bakanlık ya da bağımsız bütçeli genel ve katma bütçeli kuruluşların muhasebe müdürlüklerine gönderilir. 1.derecede ita amiri sıfatını haiz olan bakan ise kendisine gelen ödeneği harcamaları gerçekleştirecek olan kendisine bağlı birimlerine gönderir. Bakan merkezde yapılacak ödemeler için merkez ve hazine saymanlıklarına, taşradaki ödemeler için de il ve ilçelerdeki saymanlıklara ödeme emri göndermek suretiyle ödenek dağıtımını yapar.

Yıllık bütçe ile yapılmasına izin verilmiş olan harcamalar; taahhüt, tahakkuk, harcamaların verile (ita) emrine bağlanması ve ödeme olmak üzere dört aşamada gerçekleştirilir. Taahhüt aşamasında; Bakanlığa verilen hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili bakan veya yetki verdiği kişi tarafından hizmeti gerçekleştirecek olan kişilerle sözleşme yapılmak suretiyle devlet borçlu duruma getirilmektedir. Böylece ilgili bakan yapılacak hizmet karşılığı işi yapacak olana devlet adına sözleşmede yer alan ödemeyi yapmak, karşı tarafta söz konusu malı teslim etmek veya hizmeti gerçekleştirmek konusunda yükümlülük altına girmiş olmaktadır. Taahhüt aşamasından sonra, malın teslimi veya hizmetin yapılması gerçekleştiğinde, bedellerinin belirlenerek devlet adına ita amirinin onaylaması suretiyle doğan borcun kesin olarak kabulü ile birlikte tahakkuk işlemi gerçekleşmiş olur. Devlet adına doğan borcun hak sahibine ödenmesi için ita amiri tarafından ilgili saymana verile emri belgesi verilir ve böylece ilgili harcama verile emrine bağlanmış olur. Son olarak da sayman önceki aşamaları inceleyerek, yapılan işlemlerin kanunlara uygunluğunu saptadıktan sonra hak sahibine ödemeyi yapar.

Yıl içerisinde bütçe uygulaması devam ederken bütçede birtakım değişikliklerle yapılabilir. Bütçede yer alan herhangi bir hizmet için ayrılan ödeneğin yetersiz kalması halinde yasama organının onayı ile söz konusu hizmetin gerçekleştirilebilmesi için ek ödenek

tahsis edilebilir. Bunun yanında bütçede yer almayan, dolayısıyla hiç ödeneği olmayan bir hizmet için, bütçeye o hizmetin ilave edilmesi ve ödenek tahsis edilmesi mümkündür ki buna da olağanüstü ödenek denilir. Yıl içerisinde bütçede yapılan diğer bir değişiklik ise; ödeneği yapılacak hizmetler için fazla tahsis edilmiş olan bütçe tertibinden, ödeneği yetersiz olan başka bir tertibe ödenek aktarması yapılması durumudur. Yine bütçe yılı içerisinde çeşitli sebeplerle bir program için tahsis edilen ödenek miktarından kesinti yapılabilir. Son olarak da yıl sonunda bakanlıklardan saymanlıklara gelen ödeme emirlerinden kullanılmamış olan miktarlar varsa bu ödenekler iptal edilir.

Konsolide Bütçe uygulamaları, gelir bütçesi açısından değerlendirildiğinde ise yıllık bütçe kanunları ile tahmin edilen gelirlerin toplanmasından asıl olarak Maliye Bakanlığının sorumludur. Maliye Bakanlığı' nın bu sorumluluğu, merkezde Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirilir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, diğer bakanlıklara da gelirlerin toplanması konusunda yetki verebilir.

Devlet gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan vergiler; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere dört aşamadan geçerek hazine hesaplarına intikal eder. Verginin tarh aşamasında mükellefin vergi borcu hesap edilir. Hesaplanan vergi mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hesaplanan vergi miktarına itiraz etmez ise vergi borcu kesinleşmiş olur. İtiraz söz konusu olsa bile mahkeme kararı ile birlikte vergi borcu kesinleşmiş olmaktadır. Son olarak da tahakkuk edip kesinleşmiş olan vergi, ilgili vergi dairesi tarafından tahsil edilir.

Bazı vergilerin özelliği sebebi ile, yukarıda sayılan aşamaları birbirinden kesin şekilde ayırt etmek mümkün olmaz. Örnek verilecek olursa; beyana dayalı vergilerde, beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine getirilmesi ile verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemi bir arada gerçekleşir.

Toplanan vergilerin devlet hesaplarına intikali ya tahakkuk ya da tahsil aşamasında olur. Vergi dairelerinde yapılan tahsilatların çoğunluğu "tahakkuka bağlı tahsilat" olarak gerçekleşir. Buna göre; mükellefin beyanına dayanılarak verginin tahakkuk kaydı yapılmakta, vergi taksitleri tahsil edildikçe de "bütçe geliri" olarak kaydedilmektedir.

Şayet mükellefin borcu herhangi bir sebeple terkin işlemine tabi tutulacak olursa, burada tahakkuktan düşme işlemi gerçekleştirilir. "Tahakkuku tahsiline bağlı" gelirlerde ise (faiz, gecikme zammı, hak edişlerden yapılan vergi kesintileri gibi) ay içerisinde yapılan tahsilatlara istinaden ay sonlarında topluca tahakkuk kaydı ve tahakkuk kayıtlarından düşme işlemi yapılmaktadır.

Vergi dairesinin dışında kalan saymanlıklarda ise, yapılan tahsilat "tahakkuku tahsiline bağlı" bütçe geliri niteliğinde olması sebebi ile ay içerisinde yapılan tahsilatlar için ay sonlarında toplu şekilde tahakkuk ve tahakkuktan düşme kaydı yapılır.

Yukarıda sayılan işlemlerin bir kısmı muhasebe kayıtlarına konu olurken bir kısmı için muhasebe kaydı yapılmamaktadır. Bu işlemleri, her bir sisteme göre, gider bütçesi ve gelir bütçesi açısından olmak üzere iki başlık altında incelemek faydalı olacaktır.

2.3.2.1. Gider Bütçesi Açısından

Gider bütçesinin uygulanması konusunda yukarıda anlatılan işlemlerin bir kısmı muhasebe kayıtlarına konu olurken bir kısmı için muhasebe kaydı yapılmaz. Bu işlemler, aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

D) Bakanlıklardan saymanlıklara ödeme emri gönderildiğinde, ödeme emrinin alan saymanlığın yapacağı muhasebe kaydı;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI ÖDEME EMİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI 901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

II) Giderlerin taahhüt aşamasında yapılacak muhasebe kaydı;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından: Herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

950 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI 951 GİDER TAAHHÜTLERİNDEN ALACAKLILAR HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

III) Taahhüt ve tahakkuk işlemi tamamlandığı halde ödeneği bulunmadığından veya kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediği için bekletilen tutarlar için yapılacak muhasebe kaydı;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından: Herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

700 GİDERLER HESABI 322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

*Verile emrine bağlanamayan tutarlar, aktifleştirilecek bir gider ile alakalı ise yukarıdaki muhasebe kaydının borç tarafına ilgili varlık hesabı yazılır.

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına kaydedilen tutarlardan verile emrine bağlananlar için yapılacak muhasebe kayıtları;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	XXXX	XXXX
322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI 705 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

IV) Tahakkuk işlemi tamamlandı verile emrine bağlanan tutarlar;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından:

- **Ödeme gerçekleştiyse;** örneğin bir katma bütçeli idareye bağlı saymanlık tarafından personel maaşı ödendiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

BÜTÇE GİDERLERİ HESABI EMANETLER HESABI (D.V.) EMEKLİLİK KESENEKLERİ HESABI ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	XXXX	XXXX XXXX XXXX
---	------	----------------------

-**Ödeme gerçekleşmediyse;**

BÜTÇE GİDERLERİ HESABI BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

-**Ödeme gerçekleştiyse;** örneğin bir katma bütçeli idareye bağlı saymanlık tarafından personel maaşı ödendiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 370 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES. HESABI 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖN. EMİRLERİ HSB.	XXXX	XXXX XXXX XXXX
700 GİDERLER HESABI 702 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

- Ödeme gerçekleşmediyse;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 370 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES. HESABI 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	XXXX	XXXX XXXX XXXX
700 GİDERLER HESABI 702 GİDER YANSITMA HESABI	XXXX	XXXX

V) Yıl içerisinde Bakanlık Bütçe Daire Başkanlıklarından saymanlıklara ödenek iptali emri geldiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından:

ÖDEME EMİRLERİ HESABI KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI 900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

T.C. YÜKSEK YETKİLİ KURULU
DOKÜMAN TAYIN MENKEZİ

VI) Yıl sonunda kullanılmadığı tespit edilen ödeme emirlerinin iptali için yapılacak muhasebe kayıtları;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından: Öncelikle yıl içinde yapılan harcamalardan ödeneğine dayanılarak yapılan kısım ayırt edilmek suretiyle ödenekli giderler tespit edilir. Bu işlemden sonra ödenekli giderler hesabının borç bakiyesinden Ödeme Emirleri Hesabının alacak bakiyesi çıkarılarak kullanılmamış ödenek tutarı tespit edilir. Kullanılmamış ödenek tutarından varsa MDA bütçe içi avans ve kredi tutarları karşılığı saklı tutulacak ödenek miktarı düşülmek suretiyle tenkis edilecek ödenek miktarı bulunur. Söz konusu işlemler için yapılacak muhasebe kayıtları;

ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	XXXX	XXXX
KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI		XXXX
ÖDEME EMİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI		XXXX

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından: Öncelikle yıl içinde yapılan harcamalardan ödeneğine dayanılarak yapılan kısım ayırt edilmek suretiyle ödenekli giderler tespit edilir. Bu işlemden sonra ödenekli giderler hesabının borç bakiyesinden Ödeme Emirleri Hesabının alacak bakiyesi çıkarılarak bulunacak olan kullanılmamış ödenek tutarı tespit edilir. Son olarak da Ödenekli Giderler Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, Ödeme Emirleri Hesabına borç yazılmak suretiyle kapatılır. Böylece tüm ödenek hesapları dönem sonunda kapanmış olur. Söz konusu işlemler için yapılacak muhasebe kayıtları;

902 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	XXXX	XXXX
900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI		XXXX
901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI		XXXX

901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI 902 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

VII) Her iki sistemde de gider bütçesinde yer alan programlar arası (alt program, faaliyet veya projeler ve harcama kalemleri arası) ödenek aktarımı yapılması durumunda, bu aktarım işlemlerinin muhasebe kaydı yapılmamakta, yalnızca ödenek aktarımı yapılan programın tertibine ödenek tutarı ilave, ödeneği azaltılan programın da tertibinden düşülmek suretiyle işleme tabi tutulmaktadır.

2.3.2.2. Gelir Bütçesi Açısından

Gelir bütçesinde yapılan işlemlerin her biri için yapılacak muhasebe kayıtları farklılık arz eder. Her bir durum için yapılacak muhasebe kayıtlarını aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

I) Beyana dayalı vergi geliri tahakkuk ettiğinde ve tahsili gerçekleştiğinde (Tahakkuka bağlı tahsilat) yapılacak muhasebe kayıtları;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından:

GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	XXXX	XXXX
KASA HESABI BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
GELİR TAHAKKUKLARI HESABI GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	XXXX	XXXX

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından:

120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI 600 GELİRLER HESABI	XXXX	XXXX
100 KASA HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
605 GELİR YANSITMA HESABI 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	XXXX	XXXX

II) "Tahakkuku Tahsiline Bağlı" bütçe geliri niteliğinde yapılan tahsilatların ay sonunda biriken tutarları için yapılacak muhasebe kaydı;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI GELİR TAHAKKUKLARI HESABI GELİR TAHAKKUKLARI HESABI GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI HESABI	XXXX XXXX	XXXX XXXX
--	--------------	--------------

* Katma bütçeli idarelere genel bütçeden hazine yardımı olarak gelen tutarlar için de tahakkuk ve tahakkuktan düşme işlemlerine istinaden yukarıdaki muhasebe kaydı yapılır.

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından: "Tahakkuku Tahsiline Bağlı" bütçe geliri niteliğinde yapılan tahsilat tutarları için yapılacak muhasebe kaydı;

100 KASA HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	XXXX	XXXX
605 GELİR YANSITMA HESABI 600 GELİRLER HESABI	XXXX	XXXX

* Katma bütçeli idarelere genel bütçeden hazine yardımı olarak gelen tutarların tahsil ve tahakkuk kayıtları yukarıdaki gibidir. Ancak hazine yardımı; tahvil, senet ve bono verilme suretiyle yapılmışsa Kasa Hesabının yerine Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı kullanılır.

Beyana dayalı vergilerde, mükellefin vergi borcu herhangi bir sebeple terkin olunduğunda yapılacak muhasebe kaydı;

a) Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından

GELİR TAHAKKUKLARI HESABI GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

b) Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi Açısından: Beyana dayalı vergilerde, mükellefin vergi borcu tahakkukun yapıldığı yıl içerisinde herhangi bir sebeple terkin olunduğunda yapılacak muhasebe kaydı;

600 GELİRLER HESABI 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

Tahakkuk yılı geçen alacak tutarları için terkin işlemi söz konusu olduğunda yapılacak muhasebe kaydı;

700 GİDERLER HESABI 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	XXXX	XXXX
---	------	------

Yukarıda gösterilen muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı gibi, Konsolide Bütçe uygulama aşamaları itibariyle giderlerin taahhüdü ile verile emrine bağlanamayan tutarların kaydı dışında içerik olarak herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Söz konusu işlemler, nakit esaslı sistemde kayıt altına alınmamakta, muhasebe dışında izlenmektedir. Tahakkuk esaslı sistemde ise her iki durum için de muhasebe kayıtları yapılmak suretiyle bunların muhasebe içi izlenmesine olanak sağlanmış olmaktadır.

3. TAHAKKUK ESASLI KAYIT YÖNTEMİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Bu bölümde, devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı kayıt yönteminin kullanılması halinde dönem sonlarında yapılması gereken muhasebe işlem ve kayıtlarının nelerden ibaret olduğu açıklanacak, Buna ilave olarak da tahakkuk esaslı sistem tarafından üretilen bilgilerin şu anda uygulanmakta olan nakit esasının ürettiği bilgilerden ne ölçüde farklı olduğunu vurgulamak amacıyla nakit esaslı sistemde yapılan dönem sonu işlemleri de açıklanacaktır. Burada sadece tüm saymanlıklar tarafından dönem sonlarında yapılması gereken işlemlere yer verilecek, saymanlıkların görev özelliklerinden kaynaklanan işlemlerinin gerektirdiği dönem sonu işlemlerine değinilmeyecektir.

Hem nakit hem de tahakkuk esaslı sistemin ürettiği sonuçların karşılaştırmalı olarak değerlendirilebilmesi için Karayolları Merkez Saymanlığı' na ait örnek bir monografiye yer verilerek, monografi her iki yöneme göre de çözümlenecektir.

3.1. Nakit Esaslı Sistemde Dönem Sonu İşlemleri

Genel ve Katma bütçeli idare saymanlıklarının ay içerisinde işlem gören hesaplarının toplamları alındıktan sonra yapacakları ay sonu ve yıl sonu işlemleri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır. İkinci bölümde nakit esaslı sistemde kullanılan hesapların işleyişi ve dönem sonu işlemleri açıklandığından, bu kısımda dönem sonu kayıtlarının tekrar örneklendirilmesine yer verilmemiştir.

3.1.1. Ay Sonlarında Yapılacak İşlemler

Tüm saymanlıklarda ay sonlarında yapılması gereken işlemler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

a) Bir ay içerisinde yapılan giderlerden ödenekli olanlar tespit edilir ve ödenekli kısma ait bulunan tutar; Ödenekli Giderler Hesabına borç, Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilir.

b) Ay içerisinde kişi borçlarından nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlardan "Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı"nı ilgilendiren tutar tespit edilerek; Tahsil Edilecek Gelirler Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.

c) Ay içerisinde tahakkuku tahsiline bağlı olarak tahsil edilen gelirlere ait tutarlar tespit edilip, tahakkuk kaydı için; Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına borç, Gelir Tahakkukları Hesabına alacak kaydedilir. Genel bütçeden katma bütçeli idarelere hazine yardımı şeklinde aktarılan paralar, ay sonlarında tahakkuk ve tahakkuktan düşme işlemi için topluca; Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı ve Gelir Tahakkukları Hesabına borç, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı ve Gelir Tahakkukları Hesabına alacak kaydedilir.

d) Bir önceki madde de açıklanan tahakkuk işlemi yapıldıktan sonra tahakkuktan düşme işlemi için, tahakkuk tutarı; Gelir Tahakkukları Hesabına borç, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına alacak kaydedilir.

3.1.2. Yıl Sonlarında Yapılacak İşlemler

a) Yıl sonlarında Para Farkları Hesabının borç bakiyesi, aleyhte meydana gelen kur farkını gösterir ve bu tutar; Bütçe Giderleri Hesabına borç, Para Farkları Hesabına alacak kaydedilerek hesap kapanır. Şayet hesap alacak bakiyesi vermişse, bu tutar lehte meydana gelen kur farkını gösterir ve bu tutar; Para Farkları Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilerek kapatılır.

b) THHS' ne dahil olan saymanlıkların banka hesapları, dönem sonunda borç bakiyesi verilmişse; bu hesaba alacak, Nakit Hareketleri Hesabına borç yazılmak suretiyle

kapatılır. Şayet Banka Hesabı alacak bakiyesi vermişse; bu hesaba borç, Nakit Hareketleri Hesabına alacak yazılması suretiyle kapatılır.

c) Saymanlıklara yıl içerisinde gelen ödeme emirlerinin kullanılmayan kısmı tespit edilerek, kullanılmayan kısım için tenkis kaydı yapılır. Tenkis edilecek miktar; Ödeme Emirleri Hesabının alacak bakiyesinden Ödenekli Giderler Hesabının borç bakiyesi çıkarılarak bulunan kullanılmamış ödenek tutarına, varsa mahsup dönemi için saklı tutulacak ödenek miktarı düşülerek bulunur. Tenkis edilecek miktar; Ödeme Emirleri Hesabına borç, Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilir.

Yukarıdaki işlemler yapıldıktan sonra kesin mizan düzenlenerek dönem sonu işlemleri tamamlanır. Mali yıl başında, kesin mizanda yer alan hesaplardan gelecek yıla devrettirilecek olan hesaplardan faydalanılarak, açılış kaydına esas teşkil edecek olan devir listesi düzenlenir.

3.2. Tahakkuk Esaslı Sistemde Dönem Sonu İşlemleri

Dönem içerisinde işlemlerin tahakkuk esaslı sisteme göre kaydedilmesinden sonra yıl sonunda hesapların toplamı alınarak genel geçici mizan düzenlenir ve dönem sonu işlemlerine geçilir. Tüm saymanlıklar tarafından dönem sonunda yapılan işlemler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır [DMY Taslağı, md.402].

1. 164 Nakit Hareketleri Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, 503 Değer Hareketleri Hesabına borç kaydedilerek kapatılır. Benzer şekilde 166 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, 503 Değer Hareketleri Hesabına borç kaydedilerek kapatılır. 364 Nakit Hareketleri Hesabının alacak bakiyesi; bu hesaba borç, 503 Değer Hareketleri Hesabına alacak kaydedilerek kapatılır. Benzer şekilde 366 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabının alacak bakiyesi; bu hesaba borç, 503 Değer Hareketleri Hesabına alacak kaydedilerek kapatılır.

2. 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabında kayıtlı olan tutarlardan yıl sonuna kadar tahsili gereken tutarlardan tahsil edilmediği tespit edilenler; bu hesaba alacak, 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına borç kaydedilir.

3. 170 İş Avans ve Kredileri Hesabı ile 171 Personel Avansları Hesabında kayıtlı olan tutarlar; bu hesaplara alacak, MDA Avans ve Krediler Hesabına borç kaydedilerek kapatılır.

4. 222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında kayıtlı olan tutarlardan tecil veya tehir süresi bir yılın altına inmiş olanlar; bu hesaba alacak, 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabına borç kaydedilir.

5. 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına kayıtlı tutarlardan gelecek aylara ait olduğu tespit edilen tutarlar; bu hesaba alacak, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına borç kaydedilir.

6. 281 Gelir Tahakkukları Hesabına kayıtlı tutarlardan gelecek aylarda tahsil edilecek olanlar tespit edilip; bu hesaba alacak, 181 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına borç kaydedilir.

7. Amortismanına tabi maddi duran varlıklar için hesaplanan amortisman tutarları; 700 Giderler Hesabına borç, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir. Benzer şekilde Amortismanına tabi maddi olmayan duran varlıklar için hesaplanan amortisman tutarları; 700 Giderler Hesabına borç, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.

8. Amortismanına tabi maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan yeniden değerlemeye tabi tutulacak olanlar için hesaplanan değer artışları; ilgili maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kalemlerine borç, 522 Yeniden Değerleme Değer Artışları Hesabına ve şayet maddi olmayan bir duran varlık ise 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabına, maddi duran varlık ise 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.

9. İşçi ücretlerinin 15 Aralık - 31 Aralık tarihlerine tekabül eden kısmı hesaplanarak bulunacak tutar; 702 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 320 Bütçe Emanetleri Hesabına alacak kaydedilir.

10. Bütçe gelirlerinden Mahalli idareler ve fon payı olarak ayrılan tutarlar; 702 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 373 Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabına alacak kaydedilir.

11. 320 Bütçe Emanetleri Hesabı'na kayıtlı olan tutarlar zaman aşımı süresine göre, hesabın ilgili yardımcı hesapları arasında transferi için; bu hesaba borç ve alacak kaydedilir.

12. 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına kayıtlı olan tutarlardan gelecek aylara ait olduğu tespit edilen tutarlar; bu hesaba borç, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.

13. 481 Gider Tahakkukları Hesabına kayıtlı olan tutarlardan gelecek aylarda ödenecek olan kısım tespit edilip; bu hesaba borç, 381 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.

14. 174 MDA Avans ve Krediler Hesabına kaydedilen tutarlar karşılığı saklı tutulacak ödenek tutarı; 903 MDA Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına borç, 900 Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına alacak; 901 Ödeme Emirleri Hesabına borç, 904 MDA Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilerek bir sonraki yıla devredilir.

15. Yıl içerisinde ödeneğine dayanılarak yapılan giderler tespit edilip; 902 Ödenekli Giderler Hesabına borç, 900 Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilir.

16. 901 Ödeme Emirleri Hesabının alacak bakiyesinden, 902 Ödenekli Giderler Hesabının borç artışı çıkarılarak bulunacak olan kullanılmamış ödenek tutarı tenkis edilmek üzere; 901 Ödeme Emirleri Hesabına borç, 900 Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilir.

17. Mahsup dönemine aktarılanlar dışındaki ödeneklerin kapatılması için; 902 Ödenekli Giderler Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, 901 Ödeme Emirleri Hesabına borç kaydedilerek kapatılır.

18. Yeniden değerlemeye tabi tutulması gereken taahhüt ve garantiler, değerlemeye tabi tutulur.

19. 702 Bütçe Giderleri ile 703 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesaplarının borç bakiyeleri; bu hesaplara alacak, 695 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına borç kaydedilerek kapatılır.

20. 602 Bütçe Gelirleri Hesabının alacak bakiyesi; bu hesaba borç, 695 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına alacak kaydedilerek kapatılır.

21. 705 Gider Yansıtma Hesabının alacak bakiyesi; bu hesaba borç, 695 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına alacak kaydedilerek kapatılır.

22. 605 Gelir Yansıtma Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, 695 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına borç kaydedilerek kapatılır.

23. 700 Giderler Hesabının borç bakiyesi; bu hesaba alacak, 690 Faaliyet Sonuçları Hesabına borç kaydedilerek kapatılır.

24. 600 Gelirler Hesabının alacak bakiyesi; bu hesaba borç, 690 Faaliyet Sonuçları Hesabına alacak kaydedilerek kapatılır.

25. 690 Faaliyet Sonuçları Hesabının alacak veya borç bakiyesi, 590 Dönem Faaliyet Sonucu Hesabına devredilerek kapatılır.

Yukarıda sayılan tüm işlemlerden sonra Kesin Mizan, akabinde Bilanço, Faaliyet sonuçları tablosu ve Bütçe uygulama sonuçları tablosu düzenlenir. Son olarak da yevmiye defterine kapanış kaydı yapılarak dönem kapatılır.

3.3. MONOGRAFİ

Bu kısımda öncelikle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Kitabında Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğünün Aralık ayı işlemlerine ilişkin olarak verilmiş olan monografi (Ek-6) referans alınarak örnek bir çözümleme amaçlanmıştır. Söz konusu monografinin 17, 21 ve 25' inci maddeleri çıkartılarak, örnek monografiye yeni maddeler ilave edilmiştir. Ayrıca söz konusu kitapta tahakkuk esaslı kayıt yöntemi baz alınarak yapılmış monografi, burada tahakkuk esaslı kayıt yönteminin ürettiği sonuçların nakit esaslı kayıt yönteminin ürettiği sonuçlarla karşılaştırılabilmesi için nakit esaslı kayıt yöntemine göre de çözümleme yapılmıştır.

Karayolları Merkez Saymanlığının 1- 31 Aralık 2002 Tarihine Ait İşlemleri

- 1- Açılış kaydı yapılmıştır.
- 2- Tahakkuk dairesi ile yapılan çalışma sonucunda, ödeneği bulunmadığı için bekletilen 1.000.000.- TL tutarında eczane evrağı bulunduğu tespit edilmiştir.
- 3- Personel giderleri ödeneğinden memurlara 5.000.000.- TL'lik ödeme emri gelmiştir.
- 4- Müteahhit (K) dan 25.000.TL karar pulu çekle tahsil edilmiş, çek aynı gün bankadaki saymanlık hesabına yatırılmıştır.
- 5- Tahakkuk dairesi ile yapılan çalışmalar sonucunda girişilen taahhütlerden önümüzdeki 1 yıl içerisinde ödenmesi gerekenlerin tutarı 5.000.000.- TL olduğu; sonraki yıllarda da ödenmesi gereken taahhüt tutarının ise 10.000.000.- TL olduğu tespit edilmiştir.
- 6- Emanetler hesabında kayıtlı olan sendika aidatları ilgili sendikanın banka hesabına gönderilmiştir.
- 7- Bankadan gelen extreden 1.000.000.- TL tutarındaki çekin ödendiği anlaşılmıştır.
- 8- Hazine İç Ödemeler Saymanlık Müdürlüğünce, Merkez Saymanlık Müdürlüğüne hazine yardımı olarak 25.000.000.- TL tutarında nakit ve 1.000.000.- TL değerinde de Hazine Bonosu gönderilmiştir.
- 9- Merkez Saymanlık Müdürlüğü, Hazine yardımı olarak aldığı tutardan 1.000.000.- TL'lik kısmını 6. Bölge Saymanlık Müdürlüğüne göndermiştir.
- 10- Mühendis(T)' ye tedavi yolluğuna karşılık 36.000.- TL tutarında avans ödenmiştir.

- 11- İta amiri mutemedi (X)' e 50.000.- TL tutarında avans verilmiştir.
- 12- Kasada yapılan günlük kontrol sonucu 60.000-TL fazlalık tespit edilmiştir. Yapılan araştırmada bunun fazla ve yersiz bir tahsilat olduğu tespit edilmiştir.
- 13- Mühendis (T) almış olduğu tedavi yolluğu avansına ilişkin mahsup evraklarını vermiştir.
- 14- Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğüne, (M) adına tahakkuk eden 4.000.000.-TL tutarındaki kamulaştırma bedelinden Damga Vergisi (DV) kesintisi yapıldıktan sonra, 3.000.000.- TL'lik bölümü ödenmiş, kalan tutar ise nakit yetersizliği nedeniyle ödenememiştir.
- 15- Müteahhit B, ihalesi üzerinde kalan bir yapım işi için kesin teminat olarak 400.000-TL tutarında banka teminat mektubu ile 200.000-TL tutarında hazine bonosunu saymanlık veznesine teslim etmiştir.
- 16- Müteahhit A' ya gelecek yıllara sari bir yapım işi nedeniyle 3.000.000.-TL tutarında avans verilmiştir. Karşılığında aynı miktarda banka teminat mektubu alınmıştır.
- 17- İta amiri mutemedine 200.000.- TL tutarında avans verilmiştir.
- 18- Avans tutarı, bir aylık mahsup süresi içerisinde kapatılmadığı için kişilerden alacaklar hesabına alınmıştır. Mutemet bu tutara ilişkin olarak 120.000.- TL' lik harcama belgesini Malmüdürlüğüne vermiş, harcanmayan 80.000.- TL ise, 10.000.- TL tutarındaki yasal faiziyle birlikte tahsil edilmiştir.
- 19- 4.000.000.- TL tutarında taşıt alınmıştır.
- 20- (Z) eczanesine ait 230.000.- TL tutarında fatura ödenek olmaması nedeniyle bekletilmektedir.
- 21- Saymanlığa, çeşitli kalemlerden 16.000.000.-TL tutarında ödeme emri gelmiştir. Gelen ödeneklerin ayrıntısı aşağıdaki gibidir:
- | | |
|---|-----------------|
| - Hizmet alımları | : 5.000.000.-TL |
| -Taşınmaz mal bakım ve onarım giderleri | : 1.000.000.-TL |
| -Mamul mal alımları | : 5.000.000.-TL |
| -Gayrimenkul alımları ve kamulaştırması | : 5.000.000.-TL |
- 22-(Z) eczanesine ait bekletilen tutarın ödeneği gelmiş ancak hak sahibi başvurmamıştır.

Dönem sonu işlemleri;

23- İta amiri mutemedine verilen 50.000. TL. tutarındaki avans, mahsubu yapılmak üzere karşılığı ödenek miktarı saklı tutularak mahsup dönemine aktarılmıştır.

24- Demirbaş defterinde kayıtlı olan bilgisayar için yeniden değerlendirme yapılmıştır. 2002 yılı için Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen Yeniden değerlendirme oranı % 60' dır.

25- Bilgisayar ve taşıt için amortisman payları hesaplanmış ve amortisman ayırma kayıtları yapılmıştır.

26- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı kapatılmıştır.

27- Mahsup dönemine aktarılan 200.000.- TL tutarında avansa ilişkin belgeler saymanlığa ulaştırılmıştır.

28- Bütçe Emanetleri Hesabındaki tutarlardan 1.470.000.- TL.' lik kısım zaman aşımına uğramıştır.

29- Vergi dairesine vergi borcunun bildirilmesi ve vergi borçlarının kapatılması işlemleri tamamlanmıştır..

30- Nakit Hareketleri Hesabı kapatılmıştır.

31- Tahsil Edilecek Gelirler Hesabında kayıtlı olan tutar Bütçe Gelirleri Hesabına aktarılmıştır (bu madde sadece nakit esaslı sistem için uygulanacaktır).

32- Aralık ayı içerisinde "tahakkuku tahsiline bağlı" bütçe geliri şeklinde yapılan tahsilatlar için tahakkuk ve tahakkuktan düşme kayıtları yapılmıştır (bu madde sadece nakit esaslı sistem için uygulanacaktır).

33- Ödenek hesapları kapatılmıştır

34- Yıl sonunda kalan ödenekler tenkis edilmiştir.

35- Ödenekli Giderler Hesabı kapatılmıştır.

36- Bütçe gelir ve gider hesapları ile gelir ve gider yansıtma hesapları, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına devredilerek kapatılmıştır.

37- Gelir ve gider hesapları, Faaliyet Sonuçları Hesabına devredilerek kapatılmıştır.

38- Faaliyet Sonuçları Hesabı, Dönem Faaliyet Sonucu Hesabına devredilerek kapatılmıştır.

* Kesin Mizan, Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu düzenlenmiş, kapanış kaydı yapılmıştır.

Açılış kaydına esas olacak devir listesi aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 2: Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğü Devir Listesi

HSB KOD	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
10	KASA HESABI	850.000	-
13	MENKUL KIYMETLER HESABI	15.000.000	-
16	TEMİNAT MEKTUPLARI HSB (Banka teminat mektubu)	60.000.000	-
20	BANKA HESABI	13.000.000	-
21	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	-	2.000.000
30	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI (Taşınır mal satış geliri)	-	12.150.000
31	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	12.150.000	-
51	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULL. ÖDEME EMİRLERİ HES.	200.000	-
52	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDEME EMİR.HSB.	-	200.000
60	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	-	13.500.000
61	EMANETLER HESABI (Yol iş sendikası)	-	5.000.000
61	EMANETLER HESABI (Normal icra kesintisi)	-	5.000.000
61	EMANETLER HESABI (Bütçe gelirlerinden fazla tahsilat)	-	26.480.000
66	MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI	-	15.000.000
68	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	-	60.000.000
71	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI (Maaşlar)	25.000.000	-
72	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HSB.	200.000	-
77	KİŞİ BORÇLARI HESABI (Gelir kaydedilecekler)	230.000	-
77	KİŞİ BORÇLARI HESABI (Diğer)	1.140.000	-
95	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI	-	230.000
99	GENEL MERKEZ HESABI	11.790.000	-
	TOPLAM	139.560.000	139.560.000

Karayolları Merkez Saymanlığına ait monografide yeniden değerlemeye imkan verecek maddi veya maddi olmayan duran varlığa yer verilmemiştir. Bu eksiklikten dolayı monografide yer alan verilerle yeniden değerlendirme yapmaya imkan bulunmamaktadır. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde yapılacak olan dönem sonu işlemlerinden yeniden değerlendirme uygulamasını örneklendirebilmek amacıyla Devir Listesine, aktif değeri 2.000.000 TL, birikmiş amortismanı 400.000 TL olan bir bilgisayar ilave edilmiştir. Bu bilgisayarı açılış kaydına dahil edebilmek için normalde 590.000 TL çıkacak olan Net

Değer Hesabına, bilgisayarın net aktif değerini ifade eden (2.000.000 - 400.000) 1.600.000 TL ilave edilerek hesabın bakiyesi (1.600.000 + 590.000) 2.190.000 TL' ye çıkarılmıştır.

3.3.1. Nakit Esaslı Sisteme Göre Yıl İçi ve Yıl Sonu İşlemleri

Bu kısımda monografide yer alan işlemlerinin yevmiye kayıtları yapılmış, akabinde büyük defter kayıtları yapılarak kesin mizan düzenlenmiştir. Son olarak da bir sonraki dönem açılış kaydına esas teşkil edecek olan devir listesi düzenlenmiştir.

a) Yevmiye Defteri Kayıtları

1	KASA HESABI	850.000	
	MENKUL KIYMETLER HESABI	15.000.000	
	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	60.000.000	
	BANKA HESABI	13.000.000	
	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI	12.150.000	
	MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	200.000	
	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	25.000.000	
	MDA BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	200.000	
	KİŞİ BORÇLARI HESABI	1.370.000	
	GENEL MERKEZ HESABI	11.790.000	
	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI		2.000.000
	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI		12.150.000
	MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI		200.000
	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		13.500.000
	EMANETLER HESABI		36.480.000
	MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI		15.000.000
	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HSB.		60.000.000
	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI		230.000
2	Nakit Esaslı sistemde Kaydı Yok		
3	KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	5.000.000	
	ÖDEME EMİRLERİ HESABI		5.000.000
4a	KASA HESABI	25.000	
	EMANETLER HESABI		25.000
	-D.V.		

4b	BANKA HESABI KASA HESABI	25.000	25.000
5	Nakit Esaslı Sistemde Kaydı Yok		
6a	EMANETLER HESABI -Yol İş Sendikası ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	5.000.000	5.000.000
6b	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	5.000.000	5.000.000
7	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	1.000.000	1.000.000
8a	BANKA HESABI BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	25.000.000	25.000.000
8b	MENKUL KIYMETLER HESABI BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	1.000.000	1.000.000
9a	NAKİT HAREKETLERİ HESABI ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	1.000.000	1.000.000
9b	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	1.000.000	1.000.000
10	BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI EMANETLER HESABI -D.V. KASA HESABI	36.000	270 35.730
11	BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLERİ HESABI KASA HESABI	50.000	50.000
12	KASA HESABI EMANETLER HESABI -Fazla ve Yersiz Tahsilat	60.000	60.000
13	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	36.000	36.000

14a	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI EMANETLER HESABI -D.V. BÜTÇE EMANETLERİ HESABI ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	4.000.000	30.000 970.000 3.000.000
14b	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	3.000.000	3.000.000
15a	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HSB	400.000	400.000
15b	MENKUL KIYMETLER HESABI MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI	200.000	200.000
16a	MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI EMANETLER HESABI -DV %7,5 : 22.500 -GV %5 : 150.000 -FP %10 : 15.000 ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	3.000.000	187.500 2.812.500
16b	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HSB	3.000.000	3.000.000
16c	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	2.812.500	2.812.500
17	BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI KASA HESABI	200.000	200.000
18a	KİŞİ BORÇLARI HESABI BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	200.000	200.000
18b	KİŞİ BORÇLARI HESABI TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI	10.000	10.000
18c	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI KİŞİ BORÇLARI HESABI	120.000	120.000
18d	KASA HESABI KİŞİ BORÇLARI HESABI	90.000	90.000

19a	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI EMANETLER HESABI -D.V. ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	4.000.000	30.000	3.970.000
19b	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	3.970.000		3.970.000
20	Nakit Esaslı Sistemde Kaydı Yok			
21	KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI ÖDEME EMİRLERİ HESABI	16.000.000		16.000.000
22	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI BÜTÇE EMANETLERİ HESABI EMANETLER HESABI -D.V.	230.000	228.275	1.725
23	Nakit Esaslı Sistemde Kaydı Yok			
24	Nakit Esaslı Sistemde Kaydı Yok			
25	Nakit Esaslı Sistemde Kaydı Yok			
26	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	25.000.000		25.000.000
27a	GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI MDA BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HSB	200.000		200.000
27b	MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	200.000		200.000
28	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	1.470.000		1.470.000
29a	EMANETLER HESABI ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	274.495		274.000
29b	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI BANKA HESABI	274.495		274.495
30	Nakit Esaslı Sistemde Kaydı Yok			
31	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	10.000		10.000
32	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI GELİR TAHAKKUKLARI HESABI GELİR TAHAKKUKLARI HESABI GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇ. HSB	27.480.000 27.480.000		27.480.000 27.480.000

33	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	13.386.000	13.386.000
34	ÖDEME EMİRLERİ HESABI KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	7.564.000	7.564.000

* Diğer maddelerin muhasebe kayıtları nakit esaslı sistemde yapılmamaktadır.

b) Defter-i Kebir Kayıtları

KASA HESABI				MENKUL KIYMETLER HSB		TEMİNAT MEKTUPLARI HSB	
(1)	850.000	25.000	(4b)	(1)	15.000.000	(1)	60.000.000
(4a)	25.000	35.730	(10)	(8b)	1.000.000	(15a)	400.000
(12)	60.000	50.000	(11)	(15b)	200.000	(16b)	3.000.000
(18d)	90.000	200.000	(17)				
1.025.000		310.730		16.200.000		63.400.000	

BANKA HESABI				ÖDENECEK ÇEK. HSB		GELİR TAHK. HSB	
(1)	13.000.000	5.000.000	(6b)	(6b)	5.000.000	2.000.000	(1)
(4b)	25.000	1.000.000	(7)	(7)	1.000.000	5.000.000	(6a)
(8a)	25.000.000	1.000.000	(9b)	(9b)	1.000.000	1.000.000	(9a)
		3.000.000	(14b)	(14b)	3.000.000	3.000.000	(14a)
		2.812.500	(16c)	(16c)	2.812.500	2.812.500	(16a)
		3.970.000	(19b)	(19b)	3.970.000	3.970.000	(19a)
		274.495	(29b)	(29b)	274.495	274.495	(29a)
38.025.000		17.056.995		17.056.995		18.056.995	
						27.480.000	39.630.000

GELİR TAH. BORÇ HSB		BÜTÇE GELİRLERİ HSB		KUL. ÖD. EMİRLERİ HSB.	
(1)	12.150.000	27.480.000	(32)	25.000.000	(8a)
(32)	27.480.000			1.000.000	(8b)
				10.000	(31)
				1.470.000	(28)
39.630.000		27.480.000		27.480.000	
				21.000.000	20.950.000

ÖDEME EMİRLERİ HESABI		ÖDENEKLİ GİDERLER HSB		BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	
(34) 7.564.000	5.000.000 (3) 16.000.000(21)	(33)13.386.000		(13) 36.000 (14a) 4.000.000 (18c) 120.000 (19a) 4.000.000 (22) 230.000 (26) 25.000.000	
7.564.000	21.000.000	13.386.000		33.386.000	

MDA KUL. ÖDEME EMR. HSB		GEÇEN YIL BÜT MAH. HSB		BÜTÇE EMANETLERİ HSB.	
(1) 200.000	200.000 (27b)	(27a) 200.000		(28) 1.470.000	13.500.000 (1) 970.000(14a) 228.275 (22)
200.000	200.000	200.000		1.470.000	14.698.275

EMANETLER HESABI		MDA ÖDEME EMİRLERİ HSB		MEN. KIY. EMANETLERİ HSB	
(6a) 5.000.000 (29a) 274.495	36.480.000 (1) 25.000 (4a) 270 (10) 60.000 (12) 30.000 (14a) 187.500 (16a) 30.000 (19a) 1.725 (22)	(27b) 200.000	200.000 (1)		15.000.000 (1) 200.000 (15b)
5.274.495	36.814.495	200.000	200.000		15.200.000

TEMİNAT MEK. EMNT. HSB		BÜT. İÇİ AVANS VE KRD. HSB		BÜT DİŞİ AVANS VE KRD HSB	
	60.000.000 (1) 400.000 (15a) 3.000.000(16b)	(10) 36.000 (11) 50.000 (17) 200.000	36.000 (13) 200.000 (18a)	(1) 25.000.000	25.000.000(26)
	63.400.000	286.000	236.000	25.000.000	25.000.000

MDA BÜT. İÇİ AV. VE KRD		MÜTEAHHİT AVANS. HSB		KİŞİ BORÇLARI HSB	
(1) 200.000	200.000 (27a)	(16a) 3.000.000		(1) 1.370.000 (18a) 200.000 (18b) 10.000	120.000 (18c) 90.000(18d)
200.000	200.000	3.000.000		1.580.000	210.000

TAHSİL EDİLECEK GEL. HSB		GENEL MERKEZ HESABI		NAKİT HAREKETLERİ HSB	
(31) 10.000	230.000 (1) 10.000 (18b)	(1) 11.790.000		(9a) 1.000.000	
10.000	240.000	11.790.000		1.000.000	



c) Kesin Mizanın Düzenlenmesi

Tablo 3: Karayolları Merkez Saymanlığının 31.12.2003 Tarihli Kesin Mizanı

HSB ODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
10	KASA HESABI	1.025.000	310.730
13	MENKUL KIYMETLER HESABI	16.200.000	-
16	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	63.400.000	-
20	BANKA HESABI	38.025.000	17.056.995
21	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	17.056.995	18.056.995
30	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	27.480.000	39.630.000
31	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇ. HESABI	39.630.000	27.480.000
35	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	-	27.480.000
40	ÖDEME EMİRLERİ HESABI	7.564.000	21.000.000
41	KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	21.000.000	20.950.000
44	ÖDENEKLİ GİDERLER	13.386.000	-
50	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	33.386.000	-
51	MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI	200.000	200.000
52	MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	200.000	200.000
53	GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI	200.000	-
60	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	1.470.000	14.698.275
61	EMANETLER HESABI	5.274.495	36.814.495
66	MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI	-	15.200.000
68	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	-	63.400.000
70	BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	286.000	236.000
71	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	25.000.000	25.000.000
72	MDA BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	200.000	200.000
73	MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI	3.000.000	-
77	KİŞİ BORÇLARI HESABI	1.580.000	-
95	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI	10.000	210.000
99	GENEL MERKEZ HESABI	11.790.000	240.000
104	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	1.000.000	-
	TOPLAM	328.363.490	328.363.490

d)Devir Listesinin Düzenlenmesi

Tablo 4: Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğü Devir Listesi

HSB KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
10	KASA HESABI	714.270	-
13	MENKUL KIYMETLER HESABI	16.200.000	-
16	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	63.400.000	-
20	BANKA HESABI	20.968.005	-
21	ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	-	1.000.000
30	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	-	12.150.000
31	GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇ. HESABI	12.150.000	-
51	MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI	-	50.000
52	MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	50.000	-
60	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	-	13.228.275
61	EMANETLER HESABI	-	31.540.000
66	MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI	-	15.200.000
68	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	-	63.400.000
72	MDA BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	50.000	-
73	MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI	3.000.000	-
77	KİŞİ BORÇLARI HESABI	1.370.000	-
95	TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI	-	230.000
99	GENEL MERKEZ HESABI	17.896.000	-
104	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	1.000.000	-
	TOPLAM	136.798.275	136.798.275

3.3.2. Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Yıl İçi ve Yıl Sonu İşlemleri

Bu kısımda öncelikle monografide yer alan dönem içi işlemlerinin yevmiye kayıtları yapılmış, Genel Geçici Mizan düzenlenmiştir. Akabinde dönem sonu işlemlerinin yevmiye kayıtları yapılmış, büyük defter kayıtları yapılarak Kesin Mizan düzenlenmiştir. Kesin mizanda yer alan hesap kalanlarından faydalanılarak bilanço düzenlenmiştir. Buna ilave olarak da dönemin faaliyet sonucunu gösteren Faaliyet Sonuçları Tablosu ile dönemin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu düzenlenmiştir. Son olarak da bir sonraki dönem açılış kaydına esas teşkil edecek olan kapanış kaydı yapılmak suretiyle dönem sonu işlemleri tamamlanmıştır.

a) Dönem İçi İşlemlerinin Yevmiye Defteri Kayıtları

1	100 KASA HESABI	850.000	
	102 BANKA HESABI	13.000.000	
	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	12.150.000	
	140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.370.000	
	- Gelir Kaydedilecek Olanlar : 230.000		
	- Diğer : 1.140.000		
	174 MDA AVANS VE KREDİLER HESABI	200.000	
	- Mutemet Avansları		
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	25.000.000	
	255 DEMİRBAŞLAR HESABI	2.000.000	
	903 MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI	200.000	
	920 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	60.000.000	
	922 EMANET MENKUL KIYMETLER HESABI	15.000.000	
	103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖN. EMR. HSB		2.000.000
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		400.000
	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		13.500.000
	-Cari Yıla Ait Borçlar : 12.030.000		
	- N-5 Yılına Ait Borçlar: 1.470.000		
	333 EMANETLER HESABI		36.480.000
	-Yol İş Sendikası : 5.000.000		
	- Normal İcra Kesintisi : 5.000.000		
	- Bütçe Gel. Faz. Tah. : 26.480.000		
	500 NET DEĞER HESABI		2.190.000
	904 MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI		200.000
	921 TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALC. HSB		60.000.000
	923 EMANET MENKUL KIY. ALC. HESABI		15.000.000
2	700 GİDERLER HESABI	1.000.000	
	-Memurların İlaç Giderleri		
	322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HSB		1.000.000

3	900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI - Memurlar	5.000.000	
	901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI -Memurlar		5.000.000
4a	101 ALINAN ÇEKLER HESABI - Saymanlıktaki Çekler	25.000	
	371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		25.000
4b	101 ALINAN ÇEKLER HESABI - Tahsildeki Çekler	25.000	
	101 ALINAN ÇEKLER HESABI - Saymanlıktaki Çekler		25.000
4c	102 BANKA HESABI 101 ALINAN ÇEKLER HESABI -Tahsildeki Çekler	25.000	25.000
5a	950 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI -Cari Yıl Yatırım Taahhütleri	5.000.000	
	951 GİDER TAAHHÜTLERİNDEN ALC. HSB		5.000.000
5b	950 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI -Yıllara Sari Taahhütler	10.000.000	
	951 GİDER TAAHHÜTLERİNDEN ALC. HSB -Yıllara Sari Taahhütler		10.000.000
6a	333 EMANETLER HESABI -Yol İş Sendikaları	5.000.000	
	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)		5.000.000
6b	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	5.000.000	5.000.000
7	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	1.000.000	1.000.000
8a	102 BANKA HESABI 112 TAHVİL, SENET VE BONOLAR HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	25.000.000 1.000.000	26.000.000
8b	605 GELİR YANSITMA HESABI 600 GELİRLER HESABI	26.000.000	26.000.000
9a	164 NAKİT HAREKETLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	1.000.000	1.000.000
9b	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	1.000.000	1.000.000

10	171 PERSONEL AVANSLARI HESABI -Tedavi Yolluğu 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI -D.V. 100 KASA HESABI	36.000	
			270
			35.730
11	170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI İta Amiri Mutemedi Avansları 100 KASA HESABI	50.000	
			50.000
12a	100 KASA HESABI 397 SAYIM FAZLALARI HESABI	60.000	
			60.000
12b	397 SAYIM FAZLALARI HESABI 333 EMANETLER HESABI -Fazla ve Yersiz Tahsilat	60.000	
			60.000
13a	720 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI -Geçici Görev Yollukları 171 PERSONEL AVANSLARI HESABI -Tedavi Yolluğu	36.000	
			36.000
13b	700 GİDERLER HESABI -Geçici Görev Yollukları 705 GİDER YANSITMA HESABI	36.000	
			36.000
14a	702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI -Yol İçin Arazi Alım ve Kamulaştırma Giderleri 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI -D.V. 320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	4.000.000	
			30.000
			970.000
			3.000.000
14b	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI -Yer altı ve Yerüstü Düzenleri 705 GİDER YANSITMA HESABI	4.000.000	
			4.000.000
14c	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	3.000.000	
			3.000.000
15	920 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI 922 EMANET MENKUL KIYMETLER HESABI 921 TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALC. HSB 923 EMANET MEN. KIY. ALC. HESABI	400.000 200.000	
			400.000
			200.000

16a	259 YATIRIM AVANSLARI HESABI -Müteahhitlere Verilen Avanslar 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI -DV %7,5 : 22.500 -GV %5 : 150.000 -FP %10 : 15.000 103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	3.000.000		187.500
16b	920 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI 921 TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALC. HSB	3.000.000		3.000.000
16c	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKAHESABI	2.812.500		2.812.500
17a	170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI 103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	200.000		200.000
17b	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	200.000		200.000
18a	140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI -Diğer 170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HSB	200.000		200.000
18b	140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI 600 GELİRLER HESABI -Kişilerden Alacaklar Hesabı	10.000		10.000
18c	702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI -Büro Bakım ve Onarım Giderleri hesabı 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	120.000		120.000
18d	100 KASA HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI -Kişilerden Alacaklar 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	90.000		10.000
18e	700 GİDERLER HESABI - Büro Bakım ve Onarım Giderleri hesabı 705 GİDER YANSITMA HESABI	120.000		120.000
18f	605 GELİR YANSITMA HESABI 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	10.000		10.000
19a	702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI -Taahhüt Alımları 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI -D.V. 103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	4.000.000		30.000
19b	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	3.970.000		3.970.000

19c	254 TAŞITLAR HESABI / 705 GİDER YANSITMA HESABI	4.000.000	4.000.000
20	700 GİDERLER HESABI / 322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	230.000	230.000
21	900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI / 901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI	16.000.000	16.000.000
22a	702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI / -Memurların İlaç Giderleri 371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI -D.V. 320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	230.000	1.725 228.275
22b	322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI / 705 GİDER YANSITMA HESABI	230.000	230.000

b) Genel Geçici Mizanın Düzenlenmesi

Tablo 5: Karayolları Merkez Saymanlığı Müdürlüğü Genel Geçici Mizanı

HSB KOD	HESAP ADI	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA HESABI	1.000.000	85.730	914.270	-
101	ALINAN ÇEKLER HESABI	50.000	50.000	-	-
102	BANKA HESABI	38.025.000	16.982.500	21.042.500	-
103	VERİLEN ÇEK. VE GÖN EMİRLERİ HSB.(-)	16.982.500	17.982.500	-	1.000.000
112	TAHVİL, SENET VE BONOLAR HESABI	1.000.000	-	1.000.000	-
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	12.150.000	-	12.150.000	-
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.580.000	210.000	1.370.000	-
164	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	1.000.000	-	1.000.000	-
170	İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	250.000	200.000	50.000	-
171	PERSONEL AVANSLARI HESABI	36.000	36.000	-	-
174	MDA AVANS VE KREDİLER HESABI	200.000	-	200.000	-
180	GELECEK AYLAR A AİT GİDERLER HSB	25.000.000	-	25.000.000	-
254	TAŞITLAR HESABI	4.000.000	-	4.000.000	-
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	2.000.000	-	2.000.000	-
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-	400.000	-	400.000
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HSB	4.000.000	-	4.000.000	-
259	YATIRIM AVANSLARI HESABI	3.000.000	-	3.000.000	-
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	-	14.698.275	-	14.698.275
322	BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI	230.000	1.230.000	-	1.000.000
333	EMANETLER HESABI	5.000.000	36.540.000	-	31.540.000
371	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	-	274.495	-	274.495
397	SAYIM FAZLALARI HESABI	60.000	60.000	-	-
500	NET DEĞER HESABI	-	2.190.000	-	2.190.000
600	GELİRLER HESABI	-	26.010.000	-	26.010.000
602	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	-	26.010.000	-	26.010.000
605	GELİR YANSITMA HESABI	26.010.000	-	26.010.000	-
700	GİDERLER HESABI	1.386.000	-	1.386.000	-
702	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	8.386.000	-	8.386.000	-
705	GİDER YANSITMA HESABI	-	8.386.000	-	8.386.000
900	KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	21.000.000	-	21.000.000	-
901	ÖDEME EMİRLERİ HESABI	-	21.000.000	-	21.000.000
903	MDA KULLANILACAK ÖDEME. EMR HSB	200.000	-	200.000	-
904	MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI	-	200.000	-	200.000
920	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	63.400.000	-	63.400.000	-
921	TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALC. HSB	-	63.400.000	-	63.400.000
922	EMANET MENKUL KIYMETLER HSB	15.200.000	-	15.200.000	-
923	EMANET MENKUL KIY. ALC. HESABI	-	15.200.000	-	15.200.000
950	GİDER TAAHÜTLERİ HESABI	15.000.000	-	15.000.000	-
951	GİDER TAAHÜTLERİNDEN ALC. HESABI	-	15.000.000	-	15.000.000
	TOPLAM	266.145.500	266.145.500	226.308.770	226.308.770

c) Dönem Sonu İşlemlerinin Yevmiye Defteri Kayıtları

23a	174 MDA AVANS VE KREDİLER HESABI 170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	50.000	50.000
23b	903 MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI 900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	50.000	50.000
23c	901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI 904 MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI	50.000	50.000

24. Madde ile ilgili hesaplamalar

Demirbaş eşya defterinde kayıtlı bilgisayar için değer artışının hesaplanması:

	YDO	Değer Artışı	Y.D. Son. N.A.D
Yeniden Değ. Öncesi Aktif Değer : 2.000.000			
Birikmiş Amortisman (-) : (400.000)	x 0,6	1.200.000	3.200.000
Yeniden Değ. Öncesi Net Aktif Değ. : 1.600.000	x 0,6	(240.000)	(640.000)
		960.000	2.560.000

24	255 DEMİRBAŞLAR HESABI - Bilgisayar 522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞ. ART. HSB. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	1.200.000	960.000 240.000
----	---	-----------	--------------------

25. Madde ile ilgili hesaplamalar

a-) Bilgisayar için amortisman payının hesaplanması

$$3.200.000\text{TL} * 0,2 = 640.000\text{TL}$$

b-) Taşıtlar için amortisman payının hesaplanması

$$4.000.000\text{TL} * 0,2 = 800.000\text{TL}$$

25	700 GİDERLER HESABI - Demirbaşların Amortismanı : 640.000 - Taşıtların Amortismanı : 800.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HSB (-) - Demirbaşların Amortismanı : 640.000 - Taşıtların Amortismanı : 800.000	1.440.000	1.440.000
26a	702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI -Maaşlar 180 GELECEK AYLAARA AİT GİDERLER HSB -Maaşlar	25.000.000	25.000.000

26b	700 GİDERLER HESABI 705 GİDER YANSITMA HESABI	25.000.000	25.000.000
27a	704 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI 174 MDA AVANS VE KREDİLER HESABI	200.000	200.000
27b	904 MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI 903 MDA KULLANILACAK ÖDEME EMR. HSB	200.000	200.000
27c	255 DEMİRBAŞLAR HESABI -Diğer Demirbaşlar 705 GİDER YANSITMA HESABI	200.000	200.000
28a	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI 602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	1.470.000	1.470.000
28b	605 GELİR YANSITMA HESABI 600 GELİRLER HESABI	1.470.000	1.470.000
29a	371 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	274.495	274.495
29b	103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-) 102 BANKA HESABI	274.495	274.495
30	503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI 164 NAKİT HAREKETLERİ HESABI	1.000.000	1.000.000
31	Tahakkuk Esaslı Sistemde Kaydı Yok		
32	Tahakkuk Esaslı Sistemde Kaydı Yok		
33	902 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI -Memurlar : 5.000.000 -Hizmet Alımları : 266.000 -Taşınmaz Mal Bak. ve Onar. Gid. : 120.000 -Mamul Mal Alımları (Taşıt Alımları) : 4.000.000 -Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırma: 4.000.000 900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	13.386.000	13.386.000
34	901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI 900 KULLANILACAK ÖDEME EMİRLEİ HSB	7.564.000	7.564.000
35	901 ÖDEME EMİRLERİ HESABI 902 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	13.386.000	13.386.000
36a	695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 704 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HSB	33.586.000	33.386.000 200.000

36b	602 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI 695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HSB	27.480.000	27.480.000
36c	695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 605 GELİR YANSITMA HESABI	27.480.000	27.480.000
36d	705 GİDER YANSITMA HESABI 695 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI	33.586.000	33.586.000
37a	690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI 700 GİDERLER HESABI	27.826.000	27.826.000
37b	600 GELİRLER HESABI 690 FAALİYET SONUÇLARI HSB	27.480.000	27.480.000
38	590 DÖNEM FAALİYET SONUCU HESABI 690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI	346.000	346.000

d) Defter-i Kebir Kayıtları

100 KASA HESABI		101 ALINAN ÇEKLER HSB		102 BANKA HSB	
(1) 850.000	35.730 (10)	(4a) 25.000	25.000 (4b)	(1)13.000.000	5.000.000 (6b)
(12a) 60.000	50.000 (11)	(4b) 25.000	25.000 (4c)	(4c) 25.000	1.000.000 (7)
(18d) 90.000				(8a)25.000.000	1.000.000 (9b)
					3.000.000 (14c)
					2.812.500 (16c)
					200.000 (18b)
					3.970.000 (19b)
					274.495 (29b)
1.000.000	85.730	50.000	50.000	38.025.000	17.256.995

103 VER. ÇEK. VE GÖN. EMR		112 TAH. SNT. VE BON HSB		120 GELİRLERDEN ALC HSB	
(6b) 5.000.000	2.000.000 (1)	(8a)1.000.000		(1) 12.150.000	
(7) 1.000.000	5.000.000 (6a)				
(9b) 1.000.000	1.000.000 (9a)				
(14c) 3.000.000	3.000.000 (14a)				
(16c) 2.812.500	2.812.500 (16a)				
(17b) 200.000	200.000 (17a)				
(19b) 3.970.000	3.970.000 (19a)				
(29b) 274.495	274.495 (29a)				
17.256.995	18.256.995	1.000.000		12.150.000	

140 KİŞİLERDEN ALC HSB		164 NAKİT HAR. HSB		170 İŞ AVANS VE KRD HSB	
(1) 1.370.000	120.000 (18c)	(9a) 1.000.000	1.000.000 (30a)	(11) 50.000	200.000 (18a)
(18a) 200.000	80.000 (18d)			(17a) 200.000	50.000 (23a)
(18b) 10.000	10.000 (18f)				
1.580.000	210.000	1.000.000	1.000.000	250.000	250.000
171 PERSONEL AVS HSB		174 MDA AVS. VE KRD. HSB		180 GEL. AY. AİT GİD HSB	
(10) 36.000	36.000 (13a)	(1) 200.000	200.000 (27a)	(1) 25.000.000	25.000.000(26a)
		(23a) 50.000			
36.000	36.000	250.000	200.000	25.000.000	25.000.000
254 TAŞITLAR HSB		255 DEMİRBAŞLAR HSB		257 BİR. AMORTİS. HSB (-)	
(19c) 4.000.000		(1) 2.000.000			400.000 (1)
		(24) 1.200.000			240.000 (24)
		(27c) 200.000			1.440.000 (25)
4.000.000		3.400.000			2.080.000
258 YAPIL. OLAN YAT. HSB		259 YAT. AVANSLARI HSB		320 BÜT. EMANETLERİ HSB	
(14b) 4.000.000		(16a) 3.000.000		(28a) 1.470.000	3.500.000 (1)
					970.000 (14a)
					228.275 (22a)
4.000.000		3.000.000		1.470.000	14.698.275
322 BÜT. BORÇLARI HSB		333 EMANETLER HSB		397 SAYIM FAZLALARI HSB	
(22b) 230.000	1.000.000 (2)	(6a) 5.000.000	36.480.000 (1)	(12b) 60.000	60.000 (12a)
	230.000 (20)		60.000 (12b)		
230.000	1.230.000	5.000.000	36.540.000	60.000	60.000

371 ÖDN. VER. VE FON HSB		500 NET DEĞER HSB		503 DEĞER HAREKET. HSB	
(29a) 274.49	25.000 (4) 270 (10) 30.000 (14a) 187.500 (16a) 30.000 (19a) 1.725 (22a)		2.190.000 (1)	(30) 1.000.000	
274.49	274.495		2.190.000	1.000.000	

522 YEN. DEĞ. DEĞ. ART. HSB		590 DÖNEM FAAL. SON. HSB		600 GELİRLER HSB	
	960.000 (24)	(33) 346.000		(37b)27.480.000	26.000.000 (8b) 10.000 (18b) 1.470.000 (28a)
	960.000	346.000		27.480.000	27.480.000

602 BÜTÇE GELİRLERİ HSB		605 GELİR YANSIT. HSB		690 FAL. SONUÇLARI HSB	
(36b) 27.480.000	26.000.000 (8a) 10.000 (18d) 1.470.000 (28a)	(8b)26.000.000 (18f) 10.000 (28b)1.470.000	27.480.000(36c)	(37a)27.826.000	27.480.000(37b) 346.000(38)
27.480.000	27.480.000	27.480.000	27.480.000	27.826.000	27.826.000

695 BÜTÇE UYG. SON. HSB		700 GİDERLER HSB		702 BÜTÇE GİDERLERİ HSB	
(36a)33.586.000 (36c)27.480.000	27.480.000(36b) 33.586.000(36d)	(2) 1.000.000 (13b) 36.000 (18e) 120.000 (20) 230.000 (25) 1.440.000 (26b)25.000.000	27.826.000(37a)	(13a) 36.000 (14a) 4.000.000 (18c) 120.000 (19a) 4.000.000 (22a) 230.000 (26a)25.000.000	33.386.000(36a)
61.066.000	61.066.000	27.826.000	27.826.000	33.386.000	33.386.000

704 GEÇEN YIL BUT MAH HSB		705 GİDER YANSITMA HSB		900 KUL. ÖDEME EMR. HSB	
(27a) 200.000	200.000 (36a)	(36d)33.586.000	36.000 (13b) 4.000.000(14b) 120.000 (19e) 4.000.000(19c) 230.000(22b) 25.000.000(26b) 200.000(27c)	(3) 5.000.000 (21) 16.000.000	13.386.000 (33) 7.564.000 (34) 50.000(23b)
200.000	200.000	33.586.000	33.586.000	21.000.000	21.000.000

901 ÖDEME EMİRLERİ HSB		902 ÖDENEKLİ GİDER. HSB		903 MDA KUL. ÖD. EMR. HSB	
(34) 7.564.000	5.000.000 (3)	(33)13.386.000	13.386.000(35)	(1) 200.000	200.000 (27b)
(35)13.386.000	16.000.000 (21)			(23b) 50.000	
(23c) 50.000					
21.000.000	21.000.000	13.386.000	13.386.000	250.000	200.000

904 MDA ÖDM. EMİRLERİ HSB		920 TEMİNAT MEK. HSB		921 TEM. MEK. ALC. HSB	
(27b) 200.000	200.000 (1)	(1) 60.000.000			60.000.000 (1)
	50.000 (23c)	(15) 400.000			400.000(15)
		(16b)3.000.000			3.000.000(16b)
200.000	250.000	63.400.000			63.400.000

922 EMANET MEKTUP. HSB		923 EM. MEN. KIY. ALC. HSB		950 GİDER TAAH. HSB	
(1) 15.000.000			15.000.000(1)	(5a) 5.000.000	
(15) 200.000			200.000 (15)	(5b) 10.000.000	
15.200.000			15.200.000	15.000.000	

951 GİDER TAAH. ALC. HSB	
	5.000.000 (5a)
	10.000.000 (5b)
	15.000.000

e) Kesin Mizanın Düzenlenmesi

Tablo 6: Karayolları Merkez Saymanlığının 31.12.2003 Tarihli Kesin Mizanı

HSP DI	HESAP ADI	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA HESABI	1.000.000	85.730	914.270	-
101	ALINAN ÇEKLER HESABI	50.000	50.000	-	-
102	BANKA HESABI	38.025.000	17.256.995	20.768.005	-
103	VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	17.256.995	18.256.995	-	1.000.000
112	TAHVİL, SENET VE BONOLARI HSB	1.000.000	-	1.000.000	-
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	12.150.000	-	12.150.000	-
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.580.000	210.000	1.370.000	-
164	NAKİT HAREKETLERİ HESABI	1.000.000	1.000.000	-	-
170	İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	250.000	250.000	-	-
171	PERSONEL AVANSLARI HESABI	36.000	36.000	-	-
174	MDA AVANS VE KREDİLERİ HESABI	250.000	200.000	50.000	-
180	GELECEK AYLARA AİT GİD. HESABI	25.000.000	25.000.000	-	-
254	TAŞITLAR HESABI	4.000.000	-	4.000.000	-
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	3.400.000	-	3.400.000	-
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HSB (-)	-	2.080.000	-	2.080.000
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HSB	4.000.000	-	4.000.000	-
259	YATIRIM AVANSLARI HESABI	3.000.000	-	3.000.000	-
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	1.470.000	14.698.275	-	13.228.275
322	BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HSB	230.000	1.230.000	-	1.000.000
333	EMANETLER HESABI	5.000.000	36.540.000	-	31.540.000
371	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	274.495	274.495	-	-
397	SAYIM FAZLALARI HESABI	60.000	60.000	-	-
500	NET DEĞER HESABI	-	2.190.000	-	2.190.000
503	DEĞER HAREKETLERİ HESABI	1.000.000	-	1.000.000	-
522	YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ART. HSB	-	960.000	-	960.000
590	DÖNEM FAALİYET SONUCU HESABI	346.000	-	346.000	-
600	GELİRLER HESABI	27.480.000	27.480.000	-	-
602	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	27.480.000	27.480.000	-	-
605	GELİR YANSIMA HESABI	27.480.000	27.480.000	-	-
690	FAALİYET SONUÇLARI HESABI	27.826.000	27.826.000	-	-
695	BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI	61.066.000	61.066.000	-	-
700	GİDERLER HESABI	27.826.000	27.826.000	-	-
702	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	33.386.000	33.386.000	-	-
704	GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI	200.000	200.000	-	-
705	GİDER YANSITMA HESABI	33.586.000	33.586.000	-	-
900	KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HSB	21.000.000	21.000.000	-	-
901	ÖDEME EMİRLERİ HESABI	21.000.000	21.000.000	-	-

902	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	13.386.000	13.386.000	-	-
903	MDA KULLANILACAK ÖDEME EMİR. HSB	250.000	200.000	50.000	-
904	MDA ÖDEME EMİRLERİ HESABI	200.000	250.000	-	50.000
920	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	63.400.000	-	63.400.000	-
921	TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALC. HSB	-	63.400.000	-	63.400.000
922	EMANET MENKUL KIYMETLER HESABI	15.200.000	-	15.200.000	-
923	EMANET MENKUL KIY. ALC. HESABI	-	15.200.000	-	15.200.000
950	GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	15.000.000	-	15.000.000	-
951	GİDER TAAHHÜTLERİNDEN ALC. HSB	-	15.000.000	-	15.000.000
TOPLAM		535.744.490	535.744.490	145.648.275	145.648.275

f) Bilançonun Düzenlenmesi

Tablo 7 : KARAYOLLARI MERKEZ SAYMANLIĞININ
31.12.2003 TARİHLİ KAPANIŞ BİLANÇOSU

AKTİF		PASİF
I. DÖNEN VARLIKLAR	35.252.275	III. KISA VADELİ YABANCI KAY.
10 HAZİR DEĞERLER	20.732.270	32 BÜTÇEDEN DOĞAN BORÇLAR
100 KASA HESABI	964.270	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI
102 BANKA HESABI	20.768.005	322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BRC. HSB
103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN. EMR. HSB (-)	(1.000.000)	
		33. EMANET YABANCI KAYNAKLAR
11. MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	1.000.000	333 EMANETLER HESABI
112 TAHVİL, SENET VE BONOLAR HSB	1.000.000	
		IV. ÖZ KAYNAKLAR
12. BÜTÇE ALACAKLARI	12.150.000	50. NET DEĞER
120 GELİRLERDEN ALC. HSB.	12.150.000	500 NET DEĞER HESABI
		503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI
14. DİĞER ALACAKLAR	1.370.000	
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HSB	1.370.000	52. YEDEKLER
		522 YENİDEN DEĞER. DEĞER ART. HSB
II. DURAN VARLIKLAR	12.320.000	
25. MADDİ DURAN VARLIKLAR	12.320.000	59. DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI
254 TAŞITLAR HESABI	4.000.000	590 DÖNEM FAALİYET SONUCU HSB(-)
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	3.400.000	
257 BİRİKMİŞ AMRTS. HSB. (-)	(2.080.000)	
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HSB	4.000.000	
259 YATIRIM AVANSLARI HSB	3.000.000	
AKTİF TOPLAM	47.572.275	PASİF TOPLAM
		47.572.275
NAZİM HESAPLAR		NAZİM HESAPLAR
90. ÖDENEK HESAPLARI	50.000	90. ÖDENEK HESAPLARI
903 MDA KULLANILACAK ÖD. EMR. HSB	50.000	904 MDA ÖDEME EMİRLERİ HSB
92. NKT. DIŞI TEM. VE KİŞ. AİT MEN. KIY.	78.600.000	92. NKT. DIŞI TEM. VE KİŞ. AİT MEN. KIY
920 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	63.400.000	921 TEMİNAT MKT. ALC. HESABI
922 EMANET MEN. KIY. HESABI	15.200.000	923 EMANET MEN. KIY. ALC. HSB
95. TAAHHÜT HESAPLARI	15.000.000	95. TAAHHÜT HESAPLARI
950 GİDER TAAHHÜTLERİ HSB	15.000.000	951 GİDER TAAH. ALACAKLAR HSB
NAZİM HESAPLAR TOPLAMI	93.650.000	NAZİM HESAPLAR TOPLAMI
GENEL TOPLAM	141.222.275	GENEL TOPLAM
		141.222.275

g) Faaliyet Sonuçları Tablosunun Düzenlenmesi

Tablo 8: Faaliyet Sonuçları Tablosu

GELİRLER		GİDERLER	
Hazine Yardımı	26.000.000	Memurların İlaç Giderleri	1.230.000
Kişilerden Alacaklar	10.000	Büro Bakım ve Onar. Giderleri	120.000
Diğer Çeşitli Gelirler	1.470.000	Geçici Görev Yollukları	36.000
		Amortisman Giderleri	1.440.000
		Maaşlar	25.000.000
TOPLAM	27.480.000	TOPLAM	27.826.000
OLUMSUZ FAALİYET SONUCU	346.000		

h) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosunun Düzenlenmesi

Tablo 9: Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

GELİRLER		GİDERLER	
Hazine Yardımı	26.000.000	Büro Bakım ve Onarım Giderleri	120.000
Kişilerden Alacaklar	10.000	Taşıt Alımları	4.000.000
Diğer Çeşitli Gelirler	1.470.000	Geçici Görev Yollukları	36.000
		Yol İçin Arazi Alım ve Kamulaştırma Giderleri	4.000.000
		Memurların İlaç Giderleri	230.000
		Maaşlar	25.000.000
		Mamul Mal Alımları(Geçen Yıl Bütçe Mahsupları)	200.000
TOPLAM	27.480.000	TOPLAM	33.586.000
BÜTÇE AÇIĞI	6.106.000		

i) Kapanış Kaydının Yapılması

103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HSB	1.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	2.080.000	
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	13.228.275	
322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BOÇLAR HESABI	1.000.000	
333 EMANETLER HESABI	31.540.000	
500 NET DEĞER HESABI	2.190.000	
522 TENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞLARI HESABI	960.000	
		964.270
100 KASA HESABI		20.768.005
102 BANKA HESABI		1.000.000
112 TAHVİL, SNT. VE BONOLAR HSB		12.150.000
120.GELİRLEDEN ALACAKLAR HSB		1.370.000
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HSB		4.000.000
254 TAŞITLAR HESABI		3.400.000
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		4.000.000
258 YAPILMAKTA OLAN YATIR. HSB		3.000.000
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI		1.000.000
503 DEĞER HAREKETLERİ HESABI		346.000
590 DÖNEM FAAL. SONUCU HESABI		

3.3.3. Tahakkuk Esaslı ve Nakit Esaslı Kayıt Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Tahakkuk ve nakit esaslı sistemlere göre çözümlenmiş olan örnek monografiden yola çıkarak söz konusu iki sistemi dönem sonunda ürettiği sonuçlar bakımından karşılaştırmak gerekir. Karşılaştırmaya esas teşkil eden hususlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

NES' de mahsup dönemine aktarılacak olan bütçe içi avans ve kredileri tutarları için dönem sonunda herhangi bir devir kaydı yapılmamaktadır. Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabının bakiyesi, dönem sonunda mizanda görülmekte, mali yıl başında MDA Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına devredilmektedir. Karşılığı saklı tutulacak ödenek miktarı ise MDA Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı ile MDA Ödeme Emirleri Hesabına devredilmektedir. TES' de ise avans hesaplarına kayıtlı olan tutarlardan mahsup dönemine aktarılacağı tespit edilen tutarlar, dönem sonunda MDA Avans ve Krediler Hesabına aktarılmaktadır. Karşılığı saklı tutulacak ödenek miktarı ise 23 no' lu yevmiye maddesinden de görüleceği gibi bir yandan; Kullanılacak Ödeme Emirleri

Hesabı' na alacak, MDA Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı' na borç; bir yandan da Ödeme Emirleri Hesabı' na borç, MDA Ödeme Emirleri Hesabı' na alacak kaydedilmektedir. Söz konusu işlemlerin yapılması neticesinde hem mahsup dönemine aktarılan avansların ve karşılığı ödeneklerin ilgili hesaplarda gösterimi sağlanmış hem de Ödenekli Giderler, Ödeme Emirleri ve Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesaplarının dönem sonunda bakiye vermeleri önlenmiş olmaktadır.

NES' de maddi ve maddi olmayan duran varlıklar muhasebe dışı izlendiğinden, demirbaş eşya defterinde kayıtlı olan bilgisayar ve taşıt için yeniden değerlendirme ve amortisman ayırma işlemi yapılmamıştır. TES ise bir önceki yıl alınan bilgisayarı ve birikmiş amortismanını yeniden değerlemeye tabi tutarak bilançoda gerçek değeriyle görülmesini sağlamıştır. Taşıt ve bilgisayar 'ın amortisman payları hesaplanmak suretiyle, faaliyet giderlerine yansıtılması sağlanmıştır.

NES' de dönem sonunda açık bırakılan 164 Nakit Hareketleri Hesabı, TES' de dönem sonunda kapatılarak Öz Kaynaklar grubu içerisinde gösterimi sağlanmıştır.

NES' de ay içerisinde çalıştırılan Bütçe Gelirleri ve Bütçe Giderleri Hesapları normalde bir sonuç hesabına aktarılması gerekirken, dönem sonunda açık bırakılmaktadır. TES' de söz konusu hesapların bakiyeleri dönem sonunda Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına devredilerek, bütçe açık veya fazlasının bu hesap aracılığıyla net olarak gösterimi sağlanmıştır.

NES' de yalnızca bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmiş olduğundan, dönem sonunda bu sistem aracılığıyla sadece bütçe uygulama sonuçları elde edilmiştir. TES' de ise hem bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar hem de muhasebe kavram ve ilkeleri açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmiş olduğundan; dönem sonunda bütçe uygulama sonuçlarının yanı sıra dönem faaliyet sonucunun da ortaya konulması sağlanmıştır. Nitekim TES' de 2. madde de ödeneği bulunmadığı için bekletilen 1.000.000. TL' lik tutar ile bilgisayar ve taşıt amortisman payları da Giderler Hesabına kaydedilmek suretiyle dönem faaliyet sonucunun gerçeğe uygun şekilde belirlenmesi sağlanmıştır.

Sonuç olarak denilebilir ki; TES' de hazırlanan Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunun NES' de hazırlanmasının mümkün olmaması bile nakit esaslı sistemin yetersizliğini açıklamakta yeterli olmaktadır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet muhasebesi; bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olması, kamu hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koymak suretiyle ileriye yönelik kararların alınmasında yönetime yardımcı olması, devlet mal varlığındaki artış ve azalışları ortaya koyması ve bütün işlemleri parasal olarak ifade etmesi açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla devlet muhasebesinin, devletin tüm varlık ve yükümlülüklerini izlemesi, yıllık faaliyet sonuçlarını bütçe hedefleri ile kontrolüne imkan verecek şekilde belirlemesi ve belirli dönemler itibariyle faaliyet sonuçlarının ilgililerin ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlaması beklenir. Bu beklentilerin gerçekleşmesi, yani devlet muhasebesinin etkinliğinin artırılması amacıyla değişik görüşler ileri sürülmüştür.

Bunlardan birincisi; devletin yalnızca gelir ve giderlerinin izlenmesi gerektiği, varlık ve yükümlülüklerin ise kapsam dışında tutulması gereğini savunan klasik görüştür. Bu görüşe göre devlet muhasebesinin yalnızca bütçe kontrolüne imkan sağlaması yeterli görülmüştür. Klasik görüşü savunanların devlet muhasebesi aracılığıyla elde etmek istedikleri bilgiler, nakit esaslı kayıt yöntemi aracılığıyla elde edilmektedir. Zira nakit esaslı kayıt yöntemi, yalnızca bütçenin kavradığı işlemleri muhasebeleştirilmektedir. Devletin varlık ve yükümlülüklerinin büyük bir kısmını kayıt dışı bırakmaktadır. Örneğin bir gayrimenkul satın alındığında, söz konusu gayrimenkul için ödenen bedel bütçe gideri olarak kaydedilmekte, söz konusu gayrimenkule ilişkin bilgiler ise muhasebe dışı izlenmektedir. Dolayısıyla nakit esaslı kayıt yönteminin devlet muhasebe sisteminde kullanılması sonucu bu tür varlıklara ilişkin bilgilere muhasebe kayıtlarında rastlanmamaktadır. Devletin mal varlıklarının muhasebe içi izlenmesine olanak vermeyen bu yöntemde bilançonun hazırlanması da mümkün olmamaktadır. Kaldı ki nakit esaslı sistemin esasını oluşturan yalnızca bütçe gelir ve gider hesaplarına fiili nakit giriş ve çıkışlarının kaydı bile bu sistemde sağlıklı olarak izlenememektedir. Zira işlemlerin bir kısmı nakit esasına göre kaydedilirken bir kısmı ise tahakkuk esasına göre kaydedilmektedir. Yani uygulamada var olan bir takım istisnai uygulamalar sebebiyle muhasebe sisteminde saf bir nakit esasının uygulandığını iddia etmek mümkün değildir.

Türkiye'deki nakit esaslı kayıt yönteminde de benzer eksiklikleri görmek mümkündür. Nakit esaslı sistemin Türkiye uygulamasında sadece bütçe açısından gelir ve gider

sayılan unsurlar kaydedilmekte, bütçe ile kavranamayan işlemler ise kayıt dışı bırakılmaktadır. Bunları; devlet malvarlığı ve yükümlülüklerinin kaydedilmemesi, muhasebe kavram ve ilkeleri açısından gider veya gelir sayılıp bütçe açısından gelir veya gider sayılmayan unsurların kaydedilmemesi, herhangi bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmelerden kaynaklanan taahhüt tutarlarının kaydedilmemesi, taahhüt ve tahakkuk işlemleri tamamlandığı halde verile emrine bağlanamayan tutarların izlenmesine olanak verecek muhasebe kayıtlarının yapılmayışı olarak sıralamak mümkündür.

Nakit esaslı sistemin söz konusu işlemleri kaydetmemesi, devletin tam resminin gösterimini sağlayacak olan devlet bilançosunun oluşturulamamasına yol açmaktadır. Buna ilave olarak mal varlıklarının kayıt dışı bırakılması, P.P.B.S.' nin ana gayesini teşkil eden fayda-maliyet analizlerinin sağlıklı biçimde yapılması önünde engel teşkil etmektedir. Burada önemle belirtmek gerekir ki nakit esaslı kayıt yönteminin esasını teşkil eden nakit giriş ve çıkışlarının kaydedilmesinde saf bir nakit esasının uygulanmadığı görülmektedir. Bunlara örnek olarak mevcut uygulamada görülen avans ve emanet işlemlerini verebiliriz. Avans uygulamasında, bir mal veya hizmetin temini için mutemetlere veya üçüncü şahıslara avans verildiğinde nakit çıkışı gerçekleşmekte, ancak avans tutarı gider olarak kaydedilmemektedir. Emanet uygulamasında ise, taahhüt ve tahakkuk işlemi tamamlanıp verile emrine bağlandığı halde herhangi bir sebeple hak sahibine ödenemeyen tutarlar, Katma Bütçeli İdarelerin vergi sorumlusu sıfatıyla genel bütçeye aktarılmak üzere emanete aldıkları tutarlar, bir nakit çıkışına sebep olmadığı halde nakit çıkışı gerçekleşmiş gibi bütçeye gider olarak kaydedilmektedir. Nakit esaslı sistemdeki emanet uygulaması, tahakkuk esasının tamamen terk edilmediğini göstermektedir.

Devlet muhasebesi görüşlerinden ikincisi olan çağdaş görüşü savunanlar ise devletin ekonomik bir birim olduğunu, bu yüzden de bütçe ile kavranan işlemler dışında kalan faaliyetlerinde muhasebe içi izlenmesini öngörmektedirler. Yani devlet, ekonomik birim olma özelliğini haiz olduğundan gelir ve giderlerinin yanı sıra varlık ve yükümlülüklerini de izlemek durumundadır. Devlet bilançosunun oluşturulması da ancak bu şekilde mümkün olmaktadır. Çağdaş görüş sahiplerinin öngördükleri

düzenlemelerin yapılabilmesi, muhasebe kayıtlarının tahakkuk esasına dayandırılmasıyla mümkündür. Böylelikle konsolide bütçe uygulamasında nakit esas ve tahakkuk esas birliktedir, diğer işlemlerde ise tahakkuk esas kullanılmak suretiyle bir yandan bulunulan döneme ait bütçe uygulama sonuçları, bir yandan da dönemin gerçek faaliyet sonucunu saptama olanağı elde edilmiş olacaktır. Söz konusu sistemin kullanılması halinde, bir varlığın edinimi ile ilgili olarak yapılan harcamanın bütçe gideri olarak kaydedilmesinin yanı sıra bu giderlerin, yansıtma hesapları aracılığıyla aktifleştirilmesine de imkan sağlanacaktır.

Burada belirtilmesi gereken hususlardan biri de tahakkuk esaslı kayıt yönteminin, bütçe açısından gelir veya gider sayılan unsurları kaydetmesinin yanı sıra muhasebe kavram ve ilkeleri açısından gelir ve gider sayılan unsurları da ayrıca kaydetmesidir. Zaten tahakkuk esaslı yöntemin kullanılmasıyla dönem faaliyet sonucunun çıkarılması ancak bu kayıt şekliyle mümkün olabilmektedir.

Tahakkuk esas aynı zamanda ödeneklerin harcamaya dönüşme sürecinin muhasebe kayıtları vasıtasıyla bütçe uygulamalarının bütün olarak izlenmesine imkan tanımaktadır. Zira, bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla sözleşme yapıldığında, sözleşmeye esas taahhüt tutarlarının kaydedilmesiyle devletin ileride karşılaşacağı yükümlülüklerin izlenmesi sağlanmaktadır. Aynı şekilde taahhüt ve tahakkuk işlemleri tamamlandığı halde verile emrine bağlanamayan tutarlar da "Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı" adı altında kaydedilerek nakit planlamasına katkıda bulunmaktadır.

Söz konusu kayıt yönteminin bir katkısı da P.P.B.S. uygulamalarında görülmektedir. P.P.B.S.'nin ana gayesini teşkil eden fayda- maliyet analizlerinin yapılması, sınırlı da olsa bu muhasebe yönteminin kullanılması halinde mümkün olmaktadır. Böylelikle bütçe ödenek yapısını, hizmetin niteliği ile ilişkilendirerek program harcama maliyetlerinin belirlenmesini amaçlayan P.P.B.S.'nin etkinliğine, dolayısıyla hizmetin faydasının ölçülmesine katkıda bulunmaktadır.

Tahakkuk esaslı sistemin uygulanması için oluşturulan çerçeve hesap planı; hesapların niteliklerine göre oluşturulmuş olmasıyla, hesapların vadelerine göre sıralanmasıyla, her hesabın sistematik olarak kodlanması sebebiyle ve hesapların alt hesaplarının oluşturulması sebebiyle hesapların belirli dönemler itibariyle konsolidasyonuna dolayısıyla mali tabloların hazırlanmasına da imkan sağlanmış olmaktadır. Böylece bu sistem, mali analizlerin yapılmasına olanak sağlamaktadır. Söz konusu hesap planında yer alan hesaplar bu özellikleri taşıdığından nakit esaslı sisteme göre üstünlük arz etmektedir. Zira nakit esaslı sistemde kullanılan hesap planında yer alan hesaplar; nitelikleri göz önüne alınarak sınıflandırılmamış olması, hesaplar herhangi bir sistematik göz önünde bulundurulmaksızın oluşturulmamış olması, hesaplarla birbirinden farklı özelliklere sahip işlemlerin kaydediliyor olması sebebiyle hesapların belirli dönemler itibariyle konsolidasyonunun yapılması mümkün olmamaktadır. Bu sebeple nakit esaslı sistemin mali analiz yapmağa imkan sağlamayan yapısı, tahakkuk esaslı sistemde kullanılan hesap planı ile giderilmiş olmaktadır.

Bu değerlendirmeler ışığında tahakkuk esaslı sisteme yönelik zafiyet ve bunların giderilmesine yönelik tedbirler de önem arz etmektedir.

Bunlardan birincisi; nakit esaslı kayıt yönteminin bütçe gelir ve giderlerinin kaydedilmesinde kullanılması, bütçe gelir ve giderleri arasında yer ve zaman olarak ortaya çıkacak nakit açıklarının kapatılması için Hazineye gerekli bilgileri zamanında vermek çabasıyla kaynaklanmaktadır. Ancak Türkiye’deki mevcut uygulamada bütçe giderlerinde zaman zaman tahakkuk esasını da andıran nakit esaslı yöntem kullanıldığından bütçe açıklarının yerinde ve zamanında tespit edilmesi mümkün olmamaktadır. Bunlara örnek teşkil eden avans ve emanet uygulamaları açıkça göstermektedir ki bütçe giderlerine kaydedilen rakamlar fiili nakit çıkışlarını göstermekten oldukça uzaktır. Bütçe uygulamalarına ilişkin hesaplar nakit esasına göre, bilanço ve faaliyet hesaplarını ise tahakkuk esasına göre kaydeden Tahakkuk esaslı sistemde de aynı uygulama devam ettirilmektedir. Bu sistemde bütçe uygulama hesaplarını nakit esasına göre kaydetmek suretiyle fiili nakit giriş ve çıkışlarını bu hesaplar vasıtasıyla göstermeyi hedeflemiştir. Ancak nakit esasındaki emanet ve avans işlemleri, tahakkuk esaslı sistemde de aynı şekilde uygulandığından burada da Bütçe

Giderleri Hesabı fiili nakit çıkışlarını göstermemektedir. Dolayısıyla Bütçe Giderleri Hesabının fiili nakit çıkışlarını gösterebilmesi için avans ve emanet işlemlerinin kaydında bir takım düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bir mal veya hizmetin temini için mutemet veya üçüncü şahıslara verilen avanslar, fiili nakit çıkışına sebep olduklarından bunların bütçe giderlerine kaydedilmesi gerekmektedir. Bu sorunun çözümü için tahakkuk esaslı muhasebe kayıtlarına yönelik olarak şu süreç önerilebilir:

*Örneğin bir memura 10.000.000.TL' lik geçici görev yolluğu avansı verildiğinde;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	10.000.000	
-Avanslar		
103 VERİLEN ÇEK VE GÖN. EMR. HSB.		10.000.000
170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	10.000.000	
705 GİDER YANSITMA HESABI		10.000.000

* Avansın mahsubu yapıldığında ise;

- Şayet avansın tamamı harcanmışsa;

700 GİDERLER HESABI	10.000.000	
-Avanslar		
170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI		10.000.000

- Şayet avansın tamamı harcanmayıp, kalan tutar iade edildiğinde;

100 KASA HESABI	2.000.000	
700 GİDERLER HESABI	8.000.000	
170 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI		10.000.000
705 GİDER YANSITMA HESABI	2.000.000	
702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI		2.000.000

Yukarıda verilen muhasebe kayıtlarında görüldüğü gibi mutemetlere ve üçüncü şahıslara avans verildiğinde, avans tutarı Bütçe Giderleri Hesabına kaydedilecek, Gider Yansıtma Hesabı aracılığıyla da avans hesaplarına aktarılacaktır. Böylece Bütçe Giderleri Hesabı fiili nakit çıkışlarını gösterir duruma gelecektir. Avans mahsup edildiğinde ise; şayet avansın tamamı harcanmışsa, avans tutarı Giderler Hesabına kaydedilip, avans hesapları kapatılacaktır. Avansın tamamen harcanmayıp bir kısmı iade edildiğinde ise; bir yandan harcanan kısım Giderler Hesabına kaydedilecek ve avans hesapları kapatılacak, bir yandan da harcanmayan kısım Bütçe Giderleri ve Gider Yansıtma Hesaplarından düşülecektir.

Emanet uygulamasında ise; Bütçe Emanetleri Hesabına, Emanetler Hesabına ve Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler başlığı altında düzenlenen “Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilatlar Hesabı ve Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı” na ilişkin kayıtlarda, fiili nakit çıkışı gerçekleşmediği halde bütçe gideri olarak kaydedilmektedir. Bu uygulama, Bütçe Giderleri Hesabının yanlış yorumlanmasına sebep olabilir. Zira, bu sorunun çözümü için şu muhasebe kayıt süreci izlenebilir:

* Yukarıdaki hesaplarla ilgili bir tutar emanete alındığında;

700 GİDERLER HESABI	/			XXXX	
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI					XXXX

*Emanete alınan tutarlar, ilgili yerlere gönderildiğinde;

702 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	/			XXXX	
705 GİDER YANSITMA HESABI					XXXX
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI				XXXX	
103 VERİLEN ÇEK. VE GÖN.EMİR. HESABI					XXXX

Yukarıda gösterilen muhasebe kayıtlarından da görülebileceği gibi, zamanı gelince ilgili yerlere ödenmek üzere emanete alınan tutarlar, emanete alındıkları anda nakit çıkışını göstermediklerinden yalnızca Giderler Hesabına kaydedilecektir. Söz konusu tutarlar ancak ilgili yerlere gönderildiğinde Bütçe Giderleri Hesabına kaydedilecektir. Böylelikle Bütçe Giderleri Hesabının gerçek nakit çıkışlarını göstermesi sağlanmış olacaktır.

Bunlara ilaveten Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini düzenleyen Devlet Muhasebe Yönetmeliği Taslağında tanımlanan ödenek hesapları yeniden düzenlenmek suretiyle bu hesaplara ödenek dışı yapılan harcamaları gösterecek bir hesabında ilave edilmesi, ödenek dışı yapılan harcamalara ait bilgilerin her an izlenmesine imkan sağlaması bakımından faydalı olacaktır.

Netice itibariyle tahakkuk esaslı kayıt yönteminin devlet muhasebe sisteminin etkinliğini artıracak aşikar olduğu söylenebilir. Bu nedenle pilot uygulama sonuçlarının bir an önce değerlendirilerek, tüm kamu kesiminde uygulamaya geçilmesi faydalı olacaktır.

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

KAYNAKLAR

Kitaplar:

AKARÇAY, Vural, Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, Sermet Matbaası, İstanbul-1980.

AKÇA, Yusuf, Bütçe ve Devlet Muhasebesi, 2.Baskı: Emek Matbaası, İstanbul-1998.

AKDENİZ, Gıyas, Devlet Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 360, İstanbul-1948.

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

AKMUT, Özdemir, Türkiye Devlet Muhasebesi, A.Ü.Yayınları No: 170 Baylan Matbaası, Ankara-1973.

AKSOY, Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitapevi, İstanbul-1991.

ALTUĞ, Figen, Kamu Bütçesi, 1.Baskı: Ezgi kitapevi yayınları, Bursa-1999.

BULUTOĞLU, Kenan, Erciş KURTULUŞ, Bütçe ve Kamu Harcamaları, Filiz Kitapevi, İstanbul-1988.

COŞKUN, Gülay, Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi, 6.Bası: Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara-2000.

Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, DPT Yayınları-863-KD: 96, İstanbul-1970.

DİŞLİ, Mustafa, Eyüp KIZILKAYA, Çözümlü Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No: 1, Ankara-2000.

EDİZDOĞAN, Nihat, Kamu Bütçesi, 3.Baskı: Ekin Kitapevi, Bursa-1995.

FALAY, Nihat, Program Bütçe Ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, İstanbul Üniversitesi
Yayın No: 3480, İstanbul-1987.

FEYZİOĞLU, B.Necmettin, Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye dair Tetkikler, Cilt I,
Milli Muhasebe-Devlet Muhasebesi, Sermet Matbaası, İstanbul-1966.

FEYZİOĞLU, B.Necmettin, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 7.Baskı: Filiz
Kitapevi, İstanbul-1984.

GİRAY, Adil, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, 3.Baskı: Gazi Kitabevi
Yayımları, Ankara-1997.

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

KOÇ, Yüksel, Genel Muhasebe, 2.Baskı: Baylan Matbaası, Ankara-1975.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesi Seminer Ders Notu, Başbakanlık
Basımevi, Ankara-1977.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebe Sistemine İlişkin Değerlendirme Ve
Öneriler, Ankara-1979.

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 9.Baskı: Beta basım yayım dağıtım
A.Ş., İstanbul-1996.

PINAR, İbrahim, Açıklamalı 1050 Sayılı MUK ve Ayniyat Yönetmeliği, Belediye ve
Özel İdare Muhasebe İşlemleri, Seçkin Yayınevi, Ankara-1993.

SAĞCI, Hikmet, Devlet Muhasebesi Sistemimizde Yapılan Reform, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 1953-54:25, Ankara-1953.

SEVİLENGÜL, Orhan, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe, 6.Baskı: Gazi Kitapevi, Ankara-1997.

SEVİLENGÜL, Orhan, Nalan AKDOĞAN, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 10.Baskı: Gazi Kitapevi, Ankara-2000.

ŞAHİN, Niyazi, Devlet Muhasebesi Ders Notları, Sevinç Matbaası, Ankara: 1968.

ŞENER, Orhan, Kamu Ekonomisi, 7.Baskı: Beta basım yayım dağıtım A.Ş., İstanbul-2001.

TÜĞEN, Kamil, Devlet Bütçesi, 2.Baskı, İzmir-1999.

YILDIRIM, Zuhâl, Özhan ÇETİNKAYA, Devlet Muhasebesi, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa-1999.

Makaleler:

ALTINOK, Tefrik, Devlet Muhasebesi Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi, Maliye Dergisi, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos 1973.

ÇAKICI, Cemal, “Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar”, Öneri Dergisi, Sayı: 17, Ocak 2002.

EMİL, Ferhat, “Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler”, Hazine Dergisi, Sayı: 8, Ekim 1997.

KARAASLAN, Erkan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002b.

KARASLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 15, Ocak- Mart 2002a.

KARAASLAN, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-I”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002.

KERİMOĞLU, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002.

KIZILKAYA, Eyüp, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 97, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002.

KIZILKAYA, Eyüp, “Uygulanan Devlet Muhasebesinin Tanım, Kapsam ve Kavramlar Yönünden Genel Muhasebe Teorisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 97, Ekim 1996.

KURT, Halil, “Türk ve FRANSIZ Kamu Mali Yönetim sistemleri İçinde Yer Alan Saymanlıkların Çeşitli Açılardan Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi Sayı: 122, Mayıs-Ağustos 1996.

SÜRMEEN, Yusuf, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 92, Mayıs 1996.

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

Diğer Yayınlar:

DİŞLİ, Mustafa, Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Muhasebat Kontrolörleri Derneği
Yayını No: 3, Ankara-2001.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Kitabı,
Ankara-2002.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği, Ankara-1983.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu

PARMAKSIZOĞLU, Yusuf, “Devlet Muhasebe Sistemi İçerisine Mal Hesaplarının
Alınmasının Yarar ve Sakıncaları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebat
Genel Müdürlüğüne Sunulan Rapor, Ankara.

www.muhasebat.gov.tr, Genel Bütçeli İdareler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe
Yönetmeliği Taslağı.

YANIK, S.Sebahat, Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası
Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin
Oluşturulması, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Ankara-2000.

EK-4: Devlet Muhasebesinde Kullanılan Hesap Planı

HESAPLAR	H.Kodu
I. NAKİT HAREKETLERİNE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Kasa Hesabı	10
2. Ödenecek Çekler Hesabı	21
3. Banka Hesabı	20
4. Defterdarlık Hazine Cari Hesabı	105
5. Değiştirilen Paralar Hesabı	12
6. Nakit Hareketleri Hesabı	104
II. DEĞER HAREKETLERİNE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Menkul Kıymetler Hesabı	13
2. Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı	66
3. Değer Değişimleri Hesabı	96
4. Döviz Hesabı	102
5. Teminat Mektupları Hesabı	16
6. Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	68
7. Altın Hesabı	101
8. Dolaşımdan Çekilen Madeni Paralar Hesabı	141
9. Para Farkları Hesabı	98
III. EMANET NİTELİĞİNDEKİ PARALARA İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Bütçe Emanetleri Hesabı	60
2. Emanetler Hesabı	61
3. Emeklilik Kesenekleri Hesabı	65
4. Özel Tahakkuklar Hesabı	32
5. Özel Tahakkuklardan Borçlular Hesabı	33
IV. DEVLET ALACAKLARININ (VERGİ, RESİM, HARÇ HARİÇ) TAKİBİNE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Kişi Borçları Hesabı	77
2. Silinen Kişi Borçları Hesabı	97
V. SAYMANLIKLAR ARASI DEĞER HAREKETLERİNE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı	90

VI.DENGE HESAPLARI	
1. Genel Merkez Hesabı	99
VII. PUL VE DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİNE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Pul ve Değerli Kağıt Ambarları Hesabı	80
2. Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı	83
3. Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı	82
4. Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı	81
VIII. BÜTÇE DIŞI ÖDEMELERE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Okul Pansiyonları Hesabı	64
2. Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	71
IX.BÜTÇE UYGULAMALARINA İLİŞKİN HESAPLAR	
1. Ödenek Hesapları	
a. Ödeme Emirleri Hesabı	40
b. Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı	41
c. Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı	51
d. Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı	52
2. Avans ve Kredi Hesapları	
a. Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı	70
b. Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı	72
c. Jandarma Avansları Hesabı	75
d. Müteahhit Avansları Hesabı	73
e. Akreditifler Hesabı	106
f. Madeni Para Basımı Avans Hesabı	127
g. Gemi Avansları Hesabı	76
h. Denetmenler Hesabı	125
ı. Elçilik ve Konsolosluk Avansları Hesabı	79
3. Gider Hesapları	
a. Bütçe Giderleri Hesabı	50
b. Ödenekli Giderler Hesabı	44
c. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı	53
d. Konsolosluklar Cari Hesabı	17
e. Mutemetlikler Cari Hesabı	11

4. Gelir Hesapları	
a. Bütçe Gelirleri Hesabı	35
b. Gelir Tahakkukları Hesabı	30
c. Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı	31
d. Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı	95
e. Takipli Borçlular Hesabı	36
f. Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı	37
X. HAZİNE İŞLEMLERİNE İLİŞKİN HESAPLAR	
1. İştirakler Hesabı	111
2. İkazlar Hesabı	112
3. Genel Bütçe İçindeki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı	113
4. Genel Bütçe Dışındaki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabı	114
5. Hazinece Verilen Avans ve Krediler Hesabı	121
6. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı	122
7. Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabı	123
8. Hazine Bonoları Hesabı	131
9. Hazinece Alınan Avans ve Krediler Hesabı	132
10. İç Borçlar Hesabı	133
11. İç Borç Hareketleri Hesabı	23
12. Dış Borçlar Hesabı	134
13. Dış Borç Hareketleri Hesabı	135
14. Hazine Kefaletleri Hesabı	143
15. Hazine Kefaletleri Karşılığı Hesabı	144
16. İstikraz Provizyonları Hesabı	145
17. İstikraz Provizyonları Karşılığı Hesabı	146

Ek-5: Genel Bütçeye Dahil Daireler Ve Katma Bütçeli İdareler Özet Hesap Planı

AKTİF HESAPLAR

1- Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

112 Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

12 Bütçe Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

13 Kurum Alacakları

131 Genel ve Katma Bütçe Dışındaki Kurumlardan Alacaklar Hesabı

133 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

138 Hazinece Verilen Borçlar Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar(*)

150 İlk Madde ve Malzemeler

16 Değer Hareketleri

164 Nakit Hareketleri Hesabı

166 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı

167 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

168 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

17 İş ve Personel Avansları

170 İş Avans ve Kredileri Hesabı

171 Personel Avansları Hesabı

172 Bütçe Dışı Avanslar Hesabı

173 Akreditifler Hesabı

174 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

175 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

176 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

199 Diğer Dönen Varlıklar Hesabı

2- Duran Varlıklar

21 Menkul Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Bütçe Alacakları

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

23 Kurum Alacakları

231 Genel ve Katma Bütçe Dışındaki Kurumlardan Alacaklar Hesabı

238 Hazinece Verilen Borçlar Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

- 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
252 Binalar Hesabı
253 Tesis, Makine, Cihaz ve Aletler Hesabı
254 Taşıtlar Hesabı
255 Demirbaşlar Hesabı
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- 260 Haklar Hesabı
263 Özel Maliyetler Hesabı
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
281 Gelir Tahakkukları Hesabı

PASİF HESAPLAR

3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Borçlar

- 301 Hazine Bonoları Hesabı
303 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı
304 Kısa Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı
305 Cari Yılda Ödenecek Devlet Tahvilleri Hesabı
309 Cari Yılda Ödenecek Uzun Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Borçlar

- 310 Cari Yılda Ödenecek Dış Borçlar Hesabı

32 Bütçeden Doğan Borçlar

- 320 Bütçe Emanetleri Hesabı
322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlik Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

36 Değer Hareketleri

364 Nakit Hareketleri Hesabı

366 Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı

367 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

368 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

37 Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler

370 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

371 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

372 Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

373 Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

397 Sayım Fazlaları Hesabı

4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**40 Uzun Vadeli İç Borçlar**

405 Devlet Tahvilleri Hesabı

407 Risk Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Borçlar

410 Dış Borçlar Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

5- Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer Hesabı

503 Değer Hareketleri Hesabı

52 Yedekler

522 Yeniden Değerleme Değer Artışları Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

571 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Faaliyet Sonucu Hesabı (+)

FAALİYET VE BÜTÇE HESAPLARI

6- Gelirler

600 Gelirler Hesabı

602 Bütçe Gelirleri Hesabı

605 Gelir Yansıtma Hesabı

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

695 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

7- Giderler

700 Giderler Hesabı

702 Bütçe Giderleri Hesabı

703 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

704 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

705 Gider Yansıtma Hesabı

9- NAZIM HESAPLAR

90 Ödenek Hesapları

900 Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı

901 Ödeme Emirleri Hesabı

902 Ödenekli Giderler Hesabı

903 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı

904 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabı

91 Pul ve Değerli Kağıt Hesapları

- 910 Pul ve Değerli Kağıt Ambarları Hesabı
- 912 Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı
- 914 Yoldaki Pul ve Değerli Kağıtlar Hesabı
- 915 Pul ve Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı

92 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymetler

- 920 Teminat Mektupları Hesabı
- 921 Teminat Mektuplarından Alacaklılar Hesabı
- 922 Emanet Menkul Kıymetler Hesabı
- 923 Emanet Menkul Kıymetlerden Alacaklılar Hesabı

93 Özel Tahakkuk Hesapları

- 930 Özel Tahakkuklar Hesabı
- 931 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı

94- Vakıflar Genel Müdürlüğüne Ait İştirak Hesapları

- 940 Mazbut Vakıflar Adına Yönetilen Sermayeler Hesabı
- 941 Mülhak Vakıflar Adına Yönetilen Vakıflar Bankası (B) Grubu Hisse Senedi Hesabı
- 942 Vakıf Emanetleri Hesabı

95 Taahhüt Hesapları

- 950 Gider Taahhütleri Hesabı
- 951 Gider Taahhütlerinden Alacaklılar Hesabı

96 Dış Borçlanma ile İlgili Nazım Hesaplar

- 960 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı
- 961 Kredi Anlaşmaları Hesabı
- 962 Hazine Garantileri Hesabı
- 963 Hazine Garantileri Karşılığı Hesabı
- 964 Risk Hesabı Alacakları Hesabı
- 965 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı
- 966 Genel ve Katma Bütçe Dışı Kurum ve Kuruluşlar Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı
- 967 Genel ve Katma Bütçe Dışı Kurum ve Kuruluşlar Doğrudan Dış Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

Ek-6: Karayolları Merkez Saymanlığına Ait İşlemler

- 1- Devir Listesindeki bilgilerden yararlanarak açılış kaydı ve açılış bilançosunu düzenleyiniz.
- 2- Tahakkuk dairesi ile yapılan çalışma sonucunda, ödeneği bulunmadığı için bekletilen 1.000.000.- TL tutarında eczane evrağı bulunduğu tespit edilmiştir.
- 3- Personel giderleri ödeneğinden memurlara 5.000.000.- TL lik ödeme emri gelmiştir.
- 4- Müteahhit (K) dan 25.000.TL karar pulu çekle tahsil edilmiş, çek aynı gün bankadaki saymanlık hesabına yatırılmıştır.
- 5- Tahakkuk dairesi ile yapılan çalışmalar sonucunda girilen taahhütlerden önümüzdeki 1 yıl içerisinde ödenmesi gerekenlerin tutarı 5.000.000.- TL olduğu; sonraki yıllarda da ödenmesi gereken taahhüt tutarının ise 10.000.000.- TL olduğu tespit edilmiştir.
- 6- Emanetler hesabında kayıtlı olan sendika aidatları ilgili sendikanın banka hesabına gönderilmiştir.
- 7- Bankadan gelen extreden 1.000.000.- TL tutarındaki çekin ödendiği anlaşılmıştır.
- 8- Hazine İç Ödemeler Saymanlık Müdürlüğüne, Merkez Saymanlık Müdürlüğüne hazine yardımı olarak 25.000.000.- TL tutarında nakit ve 1.000.000.- TL değerinde de Hazine Bonosu gönderilmiştir.
- 9- Merkez Saymanlık Müdürlüğü, Hazine yardımı olarak aldığı tutardan 1.000.000.- TL lik kısmını 6. Bölge Saymanlık Müdürlüğüne göndermiştir.
- 10- Mühendis(T)' ye tedavi yolluğuna karşılık 36.000.- TL tutarında avans ödenmiştir.
- 11- İta amiri mutemedi (J)' ye 50.000.- TL tutarında avans verilmiştir.
- 12- Kasada yapılan günlük kontrol sonucu 60.000-TL fazlalık tespit edilmiştir. Yapılan araştırmada bunun fazla ve yersiz bir tahsilat olduğu tespit edilmiştir.
- 13- Mühendis(T) almış olduğu tedavi yolluğu avansına ilişkin mahsup evraklarını vermiştir.
- 14- Karayolları Merkez Saymanlık Müdürlüğüne, (M) adına tahakkuk eden 4.000.000.-TL tutarındaki kamulaştırma bedelinden damga vergisi kesintisi yapıldıktan sonra, 3.000.000.- TL lik bölümü ödenmiş, kalan tutar ise nakit yetersizliği nedeniyle ödenememiştir.

- 15- Müteahhit B, ihalesi üzerinde kalan bir yapım ii için kesin teminat olarak 400.000-TL tutarında banka teminat mektubu ile 200.000-TL tutarında hazine bonosunu saymanlık veznesine teslim etmiştir.
- 16- Müteahhit A'ya gelecek yıllara sari bir yapım ii nedeniyle 3.000.000.-TL tutarında avans verilmiştir. Karşılığında aynı miktarda banka teminat mektubu alınmitir.
- 17- İta amiri mutemedi (J)'ye denen 50.000.- TL tutarındaki avans, nakden iade ediliyor.
- 18- ita amiri mutemedine 200.000.- TL tutarında avans verilmiştir.
- 19- Avans tutarı, bir aylık mahsup süresi içerisinde kapatılmadığı için kişilerden alacaklar hesabına alınmitir. Mutemet bu tutara ilişkin olarak 120.000.- TL' lik harcama belgesini Malmüdürlüğüne vermiş, harcanmayan 80.000.- TL ise, 10.000.- TL tutarındaki yasal faiziyle birlikte tahsil edilmiştir.
- 20- 4.000.000.- TL tutarında taşıt alınmitir.
- 21- (V) Eczanesi adına tahakkuk eden 870.000.-TL lik gider için 863.480.-TL tutarında ek düzenlenmiş, ancak yanlışlıkla bu ek banka tarafından 683.480- TL olarak ödenmiştir. İşlem Ertesi gün farkedilmi ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmıştır.
- 22- (U) eczanesine ait 230.000.- TL tutarında fatura denek olmaması nedeniyle bekletilmektedir.
- 23- Çeşitli kalemlerden 16.000.000.-TL tutarında ödeme emri gelmiştir.
- 24- (U) eczanesine ait bekletilen tutarın denegi gelmiş ancak hak sahibi bavurmamıtır.
- 25- Tahmin edilen bedeli 500.000.000.-TL olan onarım ihalesine katılan müteahhit (M)' den 15.000.000.- TL geçici teminat tahsil edilmiştir. İhale bir başkası üzerinde kaldığından, (M)'den alınan teminat aynı gün iade edilmiştir.
- 26- Gelecek aylara ait giderler hesabı kapatılmıştır.
- 27- Mahsup dönemine aktarılan 200.000.- TL tutarında avansa ilişkin belgeler saymanlığa ulatırılmıtır.
- 28- Btletirilmi Borçlar Hesabındaki tutarlardan 1.470.000.- TL'lik kısmı zaman aımına uğramıştır.
- 29- Vergi dairesine vergi borcunun bildirilmesi ve vergi borçlarının kapatılması işlemleri tamamlanmıştır.

- 30- Ödenek hesaplarını kapatma işlemleri tamamlanmıştır.
- 31- Kamulaştırma ödeneğinden kalan tenkis ettirilmiştir.
- 32- Dönem sonunda Bütçe Giderleri Hesabı kapatılmıştır.
- 33- Dönem sonunda Bütçe Gelirleri Hesabı kapatılmıştır.
- 34- Dönem sonunda Giderler Hesabı Faaliyet Sonuçları Hesabı ile kapatılmıştır.
- 35- Dönem sonunda Gelirler Hesabı Faaliyet Sonuçları Hesabı ile kapatılmıştır.
- 36- Faaliyet Sonucu bilanço hesabına aktarılmıştır.



ÖZ GEÇMİŞ

Nevran KARACA 05.09.1978 tarihinde İstanbul'da doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini İstanbul'da tamamladı. 1996 yılında Erciyes Üniversitesi, Yozgat MYO, İşletmecilik programını kazandı ve 1998 yılında buradan program birincisi olarak mezun oldu. Aynı yıl Erciyes Üniversitesinin İ.İ.B.F. İşletme Bölümüne dikey geçiş ile kayıt hakkı kazandı. Katıldığı intibak programı ve üçüncü sınıf öğrenimini burada tamamlayarak, 2000 -2001 öğretim yılında Sakarya Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümüne yatay geçiş yaparak dördüncü sınıfını burada bölüm birincisi olarak tamamladı. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman ABD' da Yüksek Lisans Programına girdi. 2002 yılında Enstitüye Araştırma Görevlisi olarak atandı ve halen bu görevini sürdürmektedir

REKEM NO: 11/2000
T.C. İKTİSADİ VE
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜHÜR