

2006

ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİNİN SERÜVENİ

[Belge alt başlığını yazın]



ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİNİN SERÜVENİ

Erkan KARAARSLAN

Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörü

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu Üyesi

Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı

ekaraaslan@muhasibat.gov.tr - erkankaraaslan@yahoo2000

GİRİŞ

Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden bütçelemeye aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görmekteyiz. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan güveninin sarsılması sonucunu doğurur.¹

Kamu mali yönetim reformu, Türkiye'nin gerçekleştirmek zorunda olduğu bir reformdur. Gerek makroekonomik istikrarın sürdürülebilir bir biçimde sağlanması gerek Devletin önemli toplumsal görevlerini yerine getirmesi için kamu mali yönetim reformunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, "Kamu Mali Yönetim Reformu"nun, sac ayaklarından, kanımca en önemli sac ayağı olduğu halde en az tartışılan Devlet Muhasebesi konu edilecektir.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır.² İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar, gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanlı ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de vazgeçilemez bir rol oynar.³

Muhasebenin sözlük anlamı "hesaplaşma, karşılıklı olarak hesap görme"dir. Literatürde yer alan ve genel kabul görmüş muhasebe tanımı ise; bir örgütün varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikteki olayları kaydetme, sınıflama, özetleme, analiz etme ve yorumlama bilim ve sanatıdır.

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

¹ Erkan Karaarslan, "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler," *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, cilt.8 Sayı:3 (Mart 2003): 33.

² Erkan KARAARSLAN "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin İşlemler," *Mali Kılavuz Dergisi*, no.23 (Ocak 2004): 126.

³ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları* (Ankara: 2002), 3.

yönetmelik birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmektedir.⁴

I- DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ VE DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

1.1 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.

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.⁵ Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır.

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

Eski 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.

Yeni kameral muhasebe sistemi ise, 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.

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

⁴ Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık,” *Mali Kılavuz Dergisi*, no.15, (Ocak 2002), 17.

⁵ A. Azmi Güngör. *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*, (Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1981/231, Ankara-1981.)

görülmektedir. Yevmiye defteri, gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Sistemde ayrıca defter-i kebir ve gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaktadır.

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

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

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.

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 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.

1.2 Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler Açısından Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Bu ikisinin arasında, değişik bir çok versiyonları olsa bile, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır. Şimdi uygulanmakta olan devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan yöntemleri kısaca açıklayalım:

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

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.⁶

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez. O nedenle nakit

⁶ Erkan Karaarslan, Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık," *Mali Kılavuz Dergisi*, no.15, (Ocak 2002), 15.

esaslı devlet muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamı veya bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir.⁷

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi; Bu muhasebe sisteminde de işlemler, nakit esasında olduğu gibi, mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esastan ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı döneme aktarılmış olması gerekir. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.⁸

Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi; Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.

Uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esastan en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esası ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi; Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır.⁹

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

⁷ Baki Kerimoğlu, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları“, *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17, (Temmuz 2002), 88.

⁸ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, *VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, (Ankara: 2000), s. 28

⁹ Erkan KARAARSLAN “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri“ *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17, (Temmuz 2002), 107.

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

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

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilen mali raporlar bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esastan farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturur.

1.3 Dünyada Devlet Muhasebesi Alanında Yaşanan Gelişmeler

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve birliklere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Bu gelişmeyi anlamak oldukça kolay; Çünkü değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Bu hem ülkeler arası uygulamalarda ve hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörler ve sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında aynıdır.¹⁰

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

Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001); GFSM 2001 IMF tarafından hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.

Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95); Avrupa Komisyonunda istatistiklerle ilgili bölümden sorumlu genel müdürlük olan Avrupa İstatistik Ofisi (Eurostat), Komisyona ve nihai olarak Konseye, yakınlaştırma kriterlerinde dikkate alınan aşırı bütçe açıkları yönünden karşılaştırılabilir istatistikler sağlamayı amaçlayan gerekli yapı ve prosedürleri ortaya koymaktadır. Eurostat, Komisyonun genel müdürlüğü olsa da teknik çalışmalarında bağımsızdır ve kullanılacak istatistik metotlarla ilgili teknik kararları tek başına alabilmektedir. Bu bağlamda, Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü (GM) ve Eurostat'a farklı nitelikte sorumluluklar yüklenmiştir. Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü aşırı bütçe açıklarının ekonomik değerlendirilmesinden sorumlu olmakta ve böylece üye ülkelerin bir takım bütçe kararlarının ekonomik sürdürülebilirliği de ilgili yönlerinden sorumlu tutulmaktadır.

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

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

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

Maastricht Antlaşması’nın göz önüne aldığı kamu açığı kavramı, efektif açık kavramıdır. Söz konusu bu açık, merkezi kamu yönetimlerinin, yerel yönetimlerin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının yani kamu sektörü içerisinde genel devlet sektörünün açığını kapsamaktadır.

Dikkat edilirse, Anlaşma kamu açığı kavramını tanımlarken, (ticari malları da üretim satmaları söz konusu olduğu için) kamu işletmelerini de içeren “kamu kesimi” kavramını kullanmamıştır.¹¹

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

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

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

II- ÜLKEMİZDE DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

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

İkinci Meşrutiyetten sonra Genel Muhasebe Yasası ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

Adı geçen Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt (muzaaf) usule göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara verirlerdi.

1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir. 1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe girmiştir.

Yeni Talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuştur. Eski Talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış, diğer sandıklar adına tahsilat ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalat hesapları yürürlüğe konmuştur.

¹¹ Doç. Dr. Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme* (İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Mart 2004), 78.

Bu Talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifadeyle bu Talimatname ile muzaaf kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur. Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını ve Hazinesin gerçek durumunu göstermemesi, irsalat hesaplarının tam bir kontrolünün sağlanamaması üzerine değiştirilerek 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel ile Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur.

1928 tarihli Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy volan halinde “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Sözkonusu yönetmeliklerde belli başlıları 1.5.1953, 23.5.1974, 31.5.1974, 13.1.1975, 19.12.1977, 22.6.1981, 3.3.1986, 20.8.1986, 2.1.1987, 30.12.1987 ve 27.1.1989 tarihlerinde olmak üzere bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır.

Mal muhasebesini ve dönem sonu işlemlerine yer vermek gibi önemli unsurlara sahip olmasına rağmen; yönetmelikler yukarıda sayılan ek ve değişikliklerin yapılması ile iyice karmaşık bir hale gelerek, dili de yeni kuşak görevlilerini zorlamaktaydı.

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

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

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.¹²

Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan bir “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde yayımlanmıştır.

Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir.

III- DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ

Türkiye’de Devlet Muhasebesi alanındaki en önemli sorun uygulamadaki dağınıklığıdır. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktur. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi budur. Ayrıca Devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamıştır. Uluslararası mali

¹² Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları Mayıs 2002*, 7.

kuruluşlarca Türkiye'ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Buna katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de ilke olarak; “hakim olamadığınız bir şeyi yönetemezsiniz”.¹³

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

Devlet Muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

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

IV- TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR

Ülkemizde, 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmuştur. Kurulan muhasebe sisteminin nakit esaslı muhasebe sisteminden farklarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- 1- Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde saymanlıklara intikal eden çekler, Kasa Hesabına kaydedilirken, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde saymanlıklara gelen çekler için “101-

¹³ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı,” *Mali Kılavuz Dergisi*, no.1 (Nisan 1998): 17.

Alınan Çekler Hesabı” adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, saymanlıklara gelen çeklerin bu hesap adı altında açıkça görülmesi sağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

9- Nakit Esaslı Sistemde, Tahakkuk Esaslı Sistemde 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 muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde 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.

10- Nakit Esaslı Sistemde, “480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı” ile “380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” bulunmamaktadır. Dolayısı ile tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar izlenememektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, 380

Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise, 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.

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

12- Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, kasa noksanlığında “100-Kasa Hesabı”na, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; “140-Kişi Borçları Hesabı”na borç kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, “197-Sayım Noksanları Hesabı”na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

Bütçe ile ilişkili giderler, hem bütçe giderleri hesabına hem de gider yansıtma hesabı aracılığı ile giderler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeden giderler hesabına kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili gelirler ise bir yandan bütçe gelirleri hesabına, diğer yandan da gelir yansıtma hesabı aracılığı ile gelirler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gelir sayılan unsurlar ise 600 Gelirler Hesabına kaydedilmektedir.

Sonuç olarak Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde gelir ve giderlerin bu şekilde kaydedilmesi, hem nakit esasında bütçe uygulama sonuçlarının alınmasını hem de bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun tahakkuk esasına uygun şekilde tespitini mümkün kılmaktadır denilebilir.

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

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

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

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

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

V- TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ NELER GETİRİYOR

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

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “**yansıtma tekniği**” kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır.¹⁴

¹⁴ Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri,” *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17, (Temmuz 2002), 109.

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

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

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

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

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

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

Ayrıca, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi çalışmalarında, Devletin sahip olduğu arsa, bina, makine ve teçhizatın dökümü ve değerlemesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşılabilirse de, kamu kesiminin sahip olduğu varlıkların ayrıntısının bilinmesi açısından bir fırsat olarak kullanılabilir.¹⁵

4- Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması İle Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlamaktadır; Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilemez. Yürürlükten kaldırılan bu muhasebe sisteminde ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerin muhasebe disiplini içine kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sisteminin bulunmaması, gerçekte yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmakta, yatırımların verimliliğini azaltmaktadır. Bu nedenle, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde

¹⁵ Dünya Bankası, *Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi* (Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001), 8.

hangi yükümlülüklerle karşılaşılabileceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli harcama planları yapılamamaktadır.

Muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki yeni hesaptan bahsetmek yararlı olacaktır. Birincisi; “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabıdır.” Bu hesap; Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere Devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılmaktadır. İkincisi ise Taahhütler Hesabıdır. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan “950 Taahhütler Hesabı” ile; ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen Devlet borçları ile girilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

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

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

Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulacak, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşılabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.¹⁶

5- Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanacaktır; Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitirilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da artırmıştır. İç ve dış borçlarımızın alabildiğine büyümesi, son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimize çevrilmesine neden olmuştur.

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

6- Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir; Kesin Hesap Kanunu, literatürde, Devletin hesap verme araçlarından en önemlisidir. Mevcut muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasına destek sağlamakla birlikte bir çok noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucunda elde edilebilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte, gerek ikinci aşamada, taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgiler yardımıyla; gerekse tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı yardımıyla Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde muhasebeden elde edilecektir.

7- Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir; Vergi harcamaları, aslında vergiye tabi olması gerekirken Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisnaları ve benzeri uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirin yeniden dağıtılması anlamına da gelen

¹⁶ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi*, (Ankara: 2001 Ekim), 73.

vergi harcamalarının esasında bir Devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Mevcut sistemde, bunların hesaplanması ancak anketler ve istatistiksel yöntemler kullanılarak yapılabilmektedir.

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

8- Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Uygulanmasına Temel Teşkil Etmektedir; Kökeni Fransızca olan analitik kelimesi, Türkçe'ye de geçmiş olup "çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, çözümle ilgili, tahlil" anlamlarında kullanılmaktadır.

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli "bütçe kuramları" (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır.¹⁷ Devri bütçe, telafi edici bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe en çok bilinen bütçe kuramlarıdır. Bu kuramlar, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

1995 yılında başlatılan **Kamu Mali Yönetim Projesi** çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında GFS (**Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri**)¹⁸ esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem ABS hem de önceki sınıflandırma Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (TEDM) ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esasına dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS); gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçenin sadece sınıflandırma kısmını değiştirmiştir. Bununla birlikte uygulanmakta olduğu son yıllarda PBS'nin diğer unsurlarının unutularak "sadece sınıflandırmadan ibaret olduğu" düşüncesi ki yanlış bir düşüncedir, PBS ile ABS'nin taban tabana zıt bir bütçeleme yaklaşımı olduğu izlenimi vermiştir.

Oysa, **ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir.** Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Sözkonusu kuramlardan beklenen faydaları da ABS'den beklememek gerekir.¹⁹

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

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

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

¹⁷ COŞKUN, Gülay, Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi, Ankara, Turhan Kitabevi, 2000, s. 22.

¹⁸ Devlet Mali İstatistikleri: Hükümetlerin nakit teminlerinin ve geri ödemelerinin ekonomik incelemeye ve ölçmeye uygun hale getirilmesi için kabul edilmiş uluslararası kayıt sistemi.

¹⁹ Bilal Kocabaş, "Analitik Bütçe Sınıflandırması," *Mali Kılavuz Dergisi*, no.26 (Ekim 2004): 65.

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

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

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

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

Analitik bütçe sınıflandırması ile hesapların detayını birleştirme işlemi aşağıda özetlenmiştir.

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

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

6.1 Devlet Muhasebesinde Raporlama

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

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

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

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

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

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

6.2 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu

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

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

6.3 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Şeffaflığa Katkıları

Mali şeffaflık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Şeffaflık, Devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.²⁰

²⁰ Erkan Karaarslan, "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık," *Mali Kılavuz Dergisi*, no.15, (Ocak 2002), 17.

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni Devlet Muhasebesi Sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz;²¹

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

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

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

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

-Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunmaktadır.

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

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

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur.

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

6.4 Devlet Muhasebesi İle Orta Vadeli Harcama Programı Arasındaki İlişki

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

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

Orta Vadeli Harcama Sistemi kurmaya yönelik bir yaklaşım böyle bir sistemi öncelikle kendisine uyarlamaya çalışan ülkenin şartlarına bağlı olmaktadır. Mali politikalar ne kadar dengeden uzaksa, elde edilebilir kaynaklar ile politika, program ve proje ihtiyaçları da o kadar dengeden uzak olacaktır. Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme ne kadar az bütünsellik gösteriyorsa, bütçenin oluşturulması ağırlıklı olarak daha çok kaynak bulma yani fonlama üzerinde yoğunlaşacaktır. Ücret ve maaş ödemeleri, faiz ödemeleri gibi sınıflandırılan harcama kalemlerinin bütçe içinde sürdürülemez hale gelmesi, güvenilir bir Orta Vadeli Harcama Sistemi'nin uygulamaya geçirilmesi sürecini daha da uzatacaktır.

²¹ IMF Prensipler Duyurusu, Mali Saydamlık ile ilgili İyi Uygulamalar Tüzüğü (<http://www.tesev.org.tr>)

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

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

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

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

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

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

VII- KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU VE DEVLET MUHASEBESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda, uluslar arası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. Bunun yanında hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemi, faaliyet raporları gibi, Kanunda eksik ifade edilmiş veya ifade edilmiş, ancak uygulamada yürütülemeyecek ya da düzenlemeler de içermektedir.²²

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

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

²² Söyleşi: Ali Bilge, Ferhat Emil, Baki Kerimoğlu, Bilin Neyaptı, “Kamu Mali Yönetim Reformu, Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik,” *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, sayı: 218 (Mayıs 2004), 10

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

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

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

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

Kanunun 49'uncu maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirleneceği ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır. Fıkırdaki geçen Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmaktadır. Kanun ile getirilen bu düzenleme dünyadaki gelişmelere paralellik arz etmektedir. Ancak kurulun kabul ettiği bir devlet muhasebe standardının Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanmasına gerek yoktur. Kurul kabul ettiği devlet muhasebe standardını ya kendisi doğrudan yayımlama yetkisine sahip olmalı ya da Maliye Bakanlığına yayımlamak üzere vermelidir.

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

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

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

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

Devlet Mali İstatistiklerinin Oluşturulması

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

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

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

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

Muhasebe hizmetleri ve devlet muhasebecisi

Dünyada muhasebe hizmetlerinin nasıl ve hangi birim tarafından yürütüleceği konusu ve bunun ilgili kamu idaresinde saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının çalışmasına etkileri yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanılmıştır. Muhasebe sistemlerinin yönetsel organizasyonunda iki model vardır; bunlardan birincisi devlet muhasebesinin merkezi bir birim tarafından tutulduğu, dikey (vertical) model olarak tanımlanan, merkezileştirilmiş muhasebe sistemidir. Bu modelde merkezi bir kamu idaresi bütün kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarını tutar ve raporlar. Diğer model ise harcamacı kuruluşların ayrı olarak kendi muhasebe sistemlerini kurdukları ve kendi mali raporlarını kendilerinin hazırladığı konsolidasyon modelidir. Bu iki sistemin de artı ve eksileri vardır. Konsolidasyon modeli son zamanlarda daha tercih edilen bir model olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak konsolidasyon modelinin uygulanması, harcama sürecinin bilgisayar altyapısına kavuşturulması gibi, ilave yatırım ve zorluklar içermektedir.²³

²³ Richard Allen, Daniel Tommasi, Managing Public Expenditure; A Reference Book for Transition Countries, OECD-SIGMA, 2001

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

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

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

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

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

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

Sayıştay'a karşı mali sorumluluk harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerine ait olacaklardır. Bu durumda muhasebe yetkililerinin yapacağı en önemli kontroller, Sayıştay'a karşı mali sorumluluk açısından, belgelerin tamam olması ve maddi hata bulunmamasıdır. Belgelerin içeriği ve yazılan bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek artık muhasebe yetkililerinin görevi olmayacaktır. Maddi hata incelemesi ise sadece tahakkuk müzekkeresi ve verile emri ya da muhasebeleştirme belgesi ile sınırlıdır. Muhasebe belgesi eki kanıtlayıcı belgelerin içeriği muhasebe yetkilisini ilgilendirmedikinden, bunlar üzerindeki şekil ve maddi hatalar da muhasebe yetkilisini ilgilendirmeyecektir. Belgenin var olması muhasebe yetkilisi açısından yeterli olacaktır. Yani kanıtlayıcı belgelerin sıhhatini kontrol etme görevi mali kontrol yetkilisinin olacaktır.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamayacaklardır. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamayacaklar, malî kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak göndereceklerdir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilecektir.

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

Kanunda, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe mutemedi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olacaklar ve muhasebe mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir.

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

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

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

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü.²⁴

Mevcut görevleri yanında 5018 sayılı Kanun Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne iki yeni temel fonksiyon yüklemektedir: 1- Devlet muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ve 2- Devlet mali istatistiklerinin hazırlanması. Bu iki temel fonksiyon oldukça fazla bir iş yükü ve devlet mali istatistiklerinin yurt içi ve başta Avrupa Birliği olmak üzere uluslar arası alanda kullanıcılarına karşı ciddi bir sorumluluk anlamına gelmektedir. Devlet muhasebe standartlarının kalitesi aynı zamanda bu veri tabanından üretilen devlet mali istatistiklerinin de kalitesi anlamına gelmektedir. Zayıf ve belli bir kalite seviyesini yakalayamayan mali istatistikler ne Avrupa Birliği ve ne de diğer uluslar arası kuruluşlar tarafından kabul görmez.

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

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

Muhasebe sisteminin temel esasları ve sistemin işleyişi ile ilgili yukarıdaki hükümlere göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde yukarıda yer verilen hükümlerin gereklerine uygun bir muhasebe sistemi kurulması ve uygulaması gerekmekte olup, muhasebe sistemi;²⁵

- 1-KİT'ler hariç tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsaması,
- 2-Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,
- 3-Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerine ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,
- 4-Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilmesi için yeterli detayda olması,

²⁴ Baki Kerimoğlu, "Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü," *Mali Kılavuz Dergisi*, no.25, (Temmuz 2004), 36.

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

5-Mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,

6-Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi,

7-Muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türleri; uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirlenmesi ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulması,

8-Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilen mali istatistiklerin, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması,

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

gerekmektedir.