

# TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR

Erkan KARAARSLAN  
www.erkankaraarslan.org

Ülkemizde, Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdarelerde, 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmuştur.

Özel Bütçeli Daireler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdarelerde 2006 yılı başından itibaren ortak standartları olan Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi uygulamasına geçilmektedir. Kurulan bu muhasebe kayıt sistemi ile nakit esaslı muhasebe kayıt sistemi arasındaki farklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

## 1- Alınan Çeklerin Kayıt Yönteminde Değişiklik Yapılmıştır

**Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde (NEMKS)** saymanlıklara intikal eden çekler, kasa hesabına kaydedilirken, **Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde (TEMKS)** muhasebe birimlerine gelen çekler için “101- Alınan Çekler Hesabı” adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, muhasebe birimlerine gelen çeklerin bu hesapta açıkça görülmesi sağlanmıştır.

Muhasebe birimince bütçe geliri ve gelir niteliğinde 200.- YTL tutarında bir çek alındığında;

----- / -----		
101- Alınan Çekler Hesabı	200.-	
600- Gelirler Hesabı		200.-
----- / -----		
805- Gelir Yansıtma Hesabı	200.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		200.-
----- / -----		

kayıdı yapılacaktır.

## 2- Hazine Malı Menkul Kıymetler ve Kişilere Ait Menkul Kıymetler Ayırımı Yapılmıştır

NEMKS yer alan nazım hesap niteliğindeki menkul kıymetler hesabına hem kişi hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü menkul kıymetler kaydedilmektedir. TEMKS ise hazine malı olarak muhasebe birimine intikal eden menkul

kıymetler, “117- Menkul Varlıklar Hesabı”na, kişilere ait olan menkul kıymetler ise nazım hesaplar grubunda yer alan “912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı” ve “913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece, kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı olarak izlenebilmektedir.

Hazine malı menkul kıymetlerin kaydedilmesi;

----- / -----  
117- Menkul Varlıklar Hesabı  
600- Gelirler Hesabı  
----- / -----

Kişi malı menkul kıymetlerin kaydedilmesi;

----- / -----  
912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı  
913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı  
----- / -----

### **3- Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır**

NEMKS Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına kaydedilen tutarlar, TEMKS, vadelerine göre “122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” ve “222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” şeklinde ikiye ayrılmıştır. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edilmesinin beklendiği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunmuş olmaktadır.

Aynı durum gelirlerden alacakların “120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” ve “220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı” şeklinde vade yapısına göre ikiye ayrılmasında; Menkul varlıkların “117 Menkul Varlıklar Hesabı” ve “217 Menkul Varlıklar Hesabı” şeklinde vade yapılarına göre ikiye ayrılmasında; Diğer menkul kıymet ve varlıkların “118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı” ve “218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı” şeklinde ikiye ayrılmasında da görülmektedir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde alacak ve borçların vade yapılarını izlemeye yönelik bir hesap planı ortaya konulmamış borç ve alacakların tek bir hesapta izlenmesi yöntemi kabul edilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilirken bu bir eksiklik olarak değerlendirilmiş ve borç ve alacakların vade yapılarına göre kısa vadeli ve uzun vadeli olarak birden fazla hesapta izlenmesi yöntemi seçilmiştir.

### **4- Avans Hesaplarında Değişiklikler Yapılmıştır**

NEMKS, 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 TEMKS, “160- İş Avans ve Kredileri Hesabı” adı altında toplanmıştır.

NEMKS, Jandarma Avansları ve Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına kaydedilen maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları,

TEMKS, “**161- Personel Avansları Hesabı**” adı altında toplanarak, personele verilen avansların tek başlık altında izlenmesine olanak sağlanmıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasını sağlayacak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde<sup>1</sup> ön ödeme hesapları aşağıda gösterilmiştir;

### **16 Ön Ödemeler**

- 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
- 161 Personel Avansları Hesabı
- 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
- 164 Akreditifler Hesabı
- 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
- 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı
- 167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

İş avansı verilmesi kaydı;

----- / -----  
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı  
    103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı  
----- / -----

Personel avansı verilmesi kaydı;

----- / -----  
161- Personel Avansları Hesabı  
    103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı  
----- / -----

Avansların mahsup dönemine aktarılması kaydı;<sup>2</sup>

----- / -----  
165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı  
    160- İş Avans ve Kredileri Hesabı  
    161- Personel Avansları Hesabı  
----- / -----

### **5- Dönem Ayırıcı Hesaplar İhdas Edilmiştir**

NEMKS, TEMKS 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.

<sup>1</sup> 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Nakit esaslı muhasebe sisteminde böyle bir kayıt bulunmamaktadır. Avanslar, devir listesinde muhasebe dışı yapılan işlemlerle mahsup dönemine aktarılmaktadır.

Aynı şekilde, NEMKS, TEMKS 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. TEMKS 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.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte 18, 28, 38 ve 48 nolu hesap gruplarında **dönem ayırıcı hesaplar** öngörülmüştür. Böylelikle, tahakkuk esaslı muhasebe için çok önemli olan gelir ve gider tahakkukları ile gelecek dönemleri ilgilendiren gider ve gelirlerin izlenmesine olanak sağlanmıştır.

#### **6- Sayım Noksanlarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır**

Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; NEMKS, kasa noksanlığında kasa hesabına, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; kişi borçları hesabına borç kaydedilmekteydi. TEMKS ise, söz konusu noksanlıklar, “197- Sayım Noksanları Hesabı”na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.

Sayım noksanları hesabına, yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen,

- Kasa,
- Döviz,
- Alınan çek,
- Menkul kıymet,
- Stok,

noksanlıkları kaydedilmektedir. Sayılanlar dışındaki noksanlıklar için “**197- Sayım Noksanları Hesabı**” kullanılmayacaktır.

#### **7- Sayım Fazlalarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır**

Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar; NEMKS, kasa hesabı”na veya ilgili diğer hesaplara borç, bütçe gelirleri veya emanetler hesabına alacak kaydedilmektedir. TEMKS 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 önlenmektedir.

Kasa fazlası bulunması durumunda yapılacak olan kayıt;

----- / -----  
100- Kasa Hesabı  
397- Sayım Fazlaları Hesabı  
----- / -----

## **8- Maddi Duran Varlıklar Kaydedilmeye Başlanmıştır**

Devlet Muhasebesinde, Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu ve Maddi Olmayan Duran Varlık Hesap Grubu, ilk kez, TEMKS 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.

Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir bütçe yılında alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların maliyeti kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. NEMKS maddi duran varlığın bütün maliyeti elde edildiği yıl bütçesine mal etmesi, doğru bir bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemekteydi.

Hazırlanan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bütün bu eleştirileri bertaraf edecek şekilde maddi duran varlıkları kapsamaktadır. Üretilen mali tablolar maddi duran varlıkları kapsayacak, amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde görüntülenecektir. Aynı şekilde maddi duran varlıklara yapılan giderler de maddi duran varlığın kullanım süresine dağıtılacaktır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmayacaktır.

Ancak maddi duran varlıkların kayıt altına alınabilmesi için kayıt altına alınmada kullanılacak değerlendirme ölçütleri, amortisman uygulamasına ilişkin esaslar ve yeniden değerlemenin nasıl yapılacağını gösteren standartlar tüm açıklığı ile birlikte ortaya konulmalı ve bu konuda tüm genel yönetim sektörünü kapsayan, uluslararası standartlara uygun bir muhasebe sistemi kurulmalıdır. Şu ana kadar mal muhasebesi anlamında hiçbir deneyimi olmayan ülkemizde değerlendirme ölçütleri konusunda da bir fikir birliği yoktur. Örneğin bir müzedeki kıymetlerin neye göre değerlendirileceği sadece Türkiye de değil tüm dünya da bir tartışma konusu olabilmektedir. Yine mevcut kamu binaları kayda alınacak mıdır? Eğer alınacaksa hangi değer üzerinden ve hangi amortisman tutarıyla kayda alınacaktır. Bunun gibi ilk etapta düşünülmeyen birçok sorun ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenlerle maddi duran varlıkların muhasebesi ile ilgili öngörülen takvim, tahakkuk esaslı muhasebeden daha farklı olarak, tüm genel yönetim sektöründe tahakkuk esaslı muhasebeye geçildikten daha sonra maddi duran varlıkların kayda alınması yönündedir.

## **9- Amortismanlar Kaydedilmeye Başlanmıştır**

NEMKS maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunların amortisman payları ve değer artış veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. TEMKS ise, maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.

## **10- Ödenek Yokluğu Nedeniyle Ödenemeyen Borçlar İzlenmeye Başlanacaktır**

Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından verile emrine bağlanamayan tutarlar için, NEMKS herhangi bir kayıt

yapılmamaktadır. TEMKS 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 “3- Mal ve hizmet alım giderleri” ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur.

Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılmakta, sarf evraklarının yıllonlarında saymanlıklarda yığılması engellenmekte, güçlü bir maliye politikasına zemin oluşturulmaktadır.

Bütçeleştirilecek borçlar hesabına yapılacak olan kayıt;

----- / -----  
630- Giderler Hesabı  
    322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı  
----- / -----

Bütçeleştirilecek borçlar hesabına kaydedilen tutarla ilgili ödenek temin edildiğinde yapılması gereken kayıt;

----- / -----  
322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı  
    103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı  
----- / -----  
830- Bütçe Giderleri Hesabı  
    835- Gider Yansıtma Hesabı  
----- / -----

### **11- Emanet Niteliğindeki Tutarların İzlendiği Hesaplar Değiştirilmiştir**

NEMKS, **Emanetler Hesabına** kaydedilen işlemler, **TEMK** gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde emanetler hesabına kaydedilen tutarlar tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde aşağıdaki hesaplara kaydedilecektir;

#### **33 Emanet Yabancı Kaynaklar**

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı  
333 Emanetler Hesabı

#### **36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler**

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı  
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı  
362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı  
363 Kamu İdareleri Payları Hesabı  
368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

#### **39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

397 Sayım Fazlaları Hesabı  
399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

#### **43 Diğer Borçlar**

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı  
438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

### **12- Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlayacaktır**

NEMKS, sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, TEMKS, 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 "630-Giderler Hesabı"na 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 Hesabı"na 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.

### **13- Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlayacaktır**

Bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan gider taahhüdü yaratan sözleşmelerin muhasebede izlenmesini sağlayacak işlemlerin bir kısmı nakit esaslı muhasebe sisteminde muhasebe dışındadır. Önemli bir kısmı ise muhasebe dışı kayıtlarda izlenmektedir. Bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girişilmesi halinde söz konusu taahhüt tutarları, nazım hesaplar içinde düzenlenmiş olan "920- Gider Taahhütleri Hesabı"na kaydedilmek suretiyle izlenmektedir.

Gider taahhütlerinin kaydı;

----- / -----  
920- Gider Taahhütleri Hesabı  
    921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı  
----- / -----

### **14- Tüm Mali İşlemlerin Kayıt Altına Alınması Sağlanacaktır**

TEMKS, varlıklar ve yükümlülüklerdeki her türlü hareket (gönderme, getirme vs.) genellikle yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenmektedir. Örneğin alınan çeklerin bankaya gönderilmesi, menkul varlıkların müzeye gönderilmesi, teminat mektuplarının ve kişilere ait

menkul kıymetlerin bankaya gönderilmesi gibi birçok işlem yardımcı hesaplar aracılığıyla kaydedilerek izlenmektedir.

### **15- Gönderme Talimatları Kaydedilecektir**

**TEMKS**, bankaya verilen döviz gönderme talimatları “106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı”nda, YTL gönderme talimatları ise, “103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”nda izlenmektedir.

### **16- Yılsonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılacaktır**

**NEMKS**, yılsonlarında hesaplar kapatılmamaktadır. Bunun yerine bazı hesaplar dönem sonunda devir verir bazı hesaplar ise devir vermez şeklinde belirlenmiştir. Devir veren hesaplar düzenlenen bir devir listesi aracılığıyla yeni mali yıla devrettirilmektedir. Bu işlemlerin sonucunda herhangi bir faaliyet sonucu da çıkarılmamaktadır. **TEMKS** ise, dönem sonu işlemleri adı altında çok sayıda işlem tanımlanmıştır. Hesaplardan kapatılması gerekenler dönem sonu işlemleri içerisinde kapatılmakta ve bir faaliyet sonucu çıkarılmaktadır.