T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇENİN ÖNEMİ VE BÜTÇE HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Türkan KAVAS

KOCAELİ 2014

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇENİN ÖNEMİ VE BÜTÇE HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Türkan KAVAS

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Vasfi HAFTACI

KOCAELİ 2014

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇENİN ÖNEMİ VE BÜTÇE HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Türkan KAVAS
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarih ve No: 23.01.2014 2014/2

Prof. Dr. Vasfi HAFTACI

Doç. Dr. Hakan KAPUCU

Yrd. Doç. Dr. Hamdi KORKMAZ

KOCAELİ 2014

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER **4**

ÖNSÖZ **9**

ÖZET **10**

ABSTRACT **11**

KISALTMALAR LİSTESİ **12**

TABLOLAR LİSTESİ **13**

GİRİŞ **14**

BİRİNCİ BÖLÜM **17**

1. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER **17**

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI **17**

1.1.1. Devlet Muhasebesinin Amacı ve Kapsamı 18

1.1.2. Devlet Muhasebesinin Türkiye ve Dünyadaki Gelişimi 19

1.2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ **24**

1.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi 27

1.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi 28

1.2.3. Constante Muhasebe Sistemi 28

1.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi 29

1.3. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT YÖNTEMLERİ **29**

1.3.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi 30

1.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi 30

1.3.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi 31

1.3.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi 32

1.3.4.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemiyle Getirilen Yenilikler 34

1.4. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI, KURALLARI VE UYGULANMASI 36
1.4.1. Muhasebe İşlemi 38
1.4.2. İşlemlerin Belgeye Dayanması Ve Belge Düzeni 38
1.4.3. Muhasebe Kayıt Standartları 39
1.4.3.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi 39
1.4.3.2. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi 39
1.4.3.3. Kayıt Zamanı 40
1.4.4. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri 40
1.4.5. Varlıkların Sınıflandırılması 41
1.4.5.1. Mali Varlıklar 41
1.4.5.2. Mali Olmayan Varlıklar 41
1.4.6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimleri 42
1.4.7. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Öngörülen Standartlar 42
1.4.7.1. Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar 43
1.4.7.2. İç İmkanlarla Üretilen Maddi Duran Varlıklar 43
1.4.7.3. Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması 43
1.4.7.4. Amortismana Tabi Varlıkların Kullanım Sürelerinin Değişmesi 44
1.4.7.5. Yeniden Değerleme Uygulaması 45
1.4.8. Emanet Hesapları 46
1.4.9. Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap 46

1.5. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN DEFTERLER 46
1.5.1. Yevmiye Defteri 46
1.5.2. Büyük Defter 47
1.5.3. Kasa Defteri 47
1.5.4. Yardımcı Hesap Defteri 47

İKİNCİ BÖLÜM 48

2. BÜTÇE KAVRAMI, BÜTÇE SİSTEMLERİ VE BÜTÇENİN İŞLEYİŞİ 48

2.1. BÜTÇE KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ 48

2.2. BÜTÇE İLKELERİ 52
2.2.1. Genellik İlkesi 53
2.2.2. Birlik(Teklik) İlkesi 54
2.2.3. Yıllık Olma İlkesi 54
2.2.4. Ön İzin İlkesi 54
2.2.5. Anlaşılır Olma İlkesi 54
2.2.6. Alenilik İlkesi 55
2.2.7. Mali Saydamlık İlkesi 55
2.2.8. 5018 Sayılı KMYKK Göre Bütçe İlkeleri 55

2.3. BÜTÇELEME SİSTEMLERİ 56
2.3.1. Klasik(Geleneksel) Bütçe Sistemi 57
2.3.2. Çağdaş Bütçe Sistemleri 58
2.3.2.1. Performans Bütçe Sistemi 59
2.3.2.2. Program Bütçe Sistemi 60
2.3.2.3. Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi (PPBS) 61
2.3.2.4. Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemi 62
2.3.2.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi(PEB) 63

2.4. TÜRKİYE'DE GENEL YÖNETİM KAPSAMINDAKİ İDARELERİN BÜTÇE ÇEŞİTLERİ 66
2.4.1. Merkezi Yönetim Bütçesi 67
2.4.1.1. Genel Bütçe 67
2.4.1.2. Özel Bütçe 68
2.4.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi 69
2.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi 70
2.4.3. Mahalli İdare Bütçesi 70

2.5. DEVLET MUHASEBESİNDE ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASININ(ABS) YERİ VE ÖNEMİ 70
2.5.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tanımı ve Niteliği 71
2.5.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı 73
2.5.2.1. Kurumsal Sınıflandırma 74
2.5.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma 76

2.5.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma 78
2.5.3.4. Ekonomik Sınıflandırma 79

2.6. MUHASEBELEŞTİRME ÖNCESİ BÜTÇE İŞLEMLERİ VE SÜRECİ ... 84
2.6.1. Bütçeye Ödenek Konulması ve Ödeneklerin Kullanılması 84
2.6.2. Giderin Taahhüdü..... 85
2.6.3. Giderin Tahakkuku..... 86
2.6.4. Giderin Ödeme Emrine Bağlanması 86
2.6.5. Giderin Ödenmesi 87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 89

3. DEVLET MUHASEBESİ HESAPLARI, ÖZELLİKLERİ VE İŞLEYİŞLERİ İLE BÜTÇE HESAPLARI 89

3.1. DEVLET MUHASEBESİ HESAPLARI 89

3.2. BÜTÇE HESAPLARI GRUBU 91
3.2.1. Bütçe Gelir Hesapları 92
3.2.1.1. Bütçe Gelirleri Hesabı 94
3.2.1.2. Gelir Yansıtma Hesabı 102
3.2.2. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları..... 104
3.2.2.1. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı..... 104
3.2.3. Bütçe Gider Hesapları 108
3.2.3.1. Bütçe Giderleri Hesabı 109
3.2.3.2. Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı 119
3.2.3.3. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı 121
3.2.3.4. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı 124
3.2.3.5. Gider Yansıtma Hesabı 126
3.2.4. Bütçe Uygulama Sonuçları 126
3.2.4.1. Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı 127

3.3. BÜTÇE HESAPLARININ KAPATILMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER 129
3.3.1. Hesap Dönemi Yöntemi (Egzersiz Yöntemi) 129

3.3.2. Yönetim Dönemi Yöntemi (Jestiyon Yöntemi) 130

SONUÇ 131

KAYNAKÇA 134

EKLER 140

ÖZGEÇMİŞ 163

ÖNSÖZ

Devlet muhasebe sisteminin günümüz ihtiyaçlarına cevap verememesinin, bütçe sistemlerinin ve hesapları ile kamu kaynaklarının verimli kullanılmamasının tespiti neticesinde başlayan yenilik çalışmaları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla birlikte açıklık kazanmıştır. Türkiye'nin bütçe sistemi ve muhasebe yapısı başta olmak üzere kamu kurumlarının yapılanması ve özellikle kamu kaynaklarının kullanımı üzerine yoğunlaşan Kanun, her geçen gün yeni uygulamalara temel olmaktadır.

Devlet muhasebesi ve bütçeleme sisteminde meydana gelen bu değişimin, anılan Kanun ve diğer kanunlarla birlikte devlet muhasebesinde özellikle devletin cari nakdi durumunun bilinmesine olanak sağlayan bütçe hesaplarının bir mali yıl içinde çalışma şekillerinin incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu alana beni yönlendirerek bu çalışmanın ortaya çıkmasına vesile olan ve benden desteğini ve bilgisini esirgemeyen çok değerli hocam sayın Prof. Dr. Vasfi HAFTACI' ya en içten teşekkürlerimi sunarım. Çalışmamın her aşamasında değerli fikirleri, daha verimli çalışmam için yaptığı yönlendirmeleriyle yanımda bulunan Araş. Gör. Yavuz KILINÇ' a teşekkürü borç bilirim.

Gerek tezimin hazırlık ve yazım aşamasında, gerekse stresli geçen çalışma sürem boyunca benden desteğini ve ilgisini esirgemeyen sevgili aile üyelerimin hepsine ve manevi kardeşim ve meslektaşım Volkan İŞCİ' ye teşekkür ederim.

ÖZET

Devlet muhasebesi ve devlet bütçesi, yakın geçmişe kadar Türkiye'de önemi anlaşılamamış ve bu nedenle basit uygulamalar ve hazırlanması zor olmayan bütçeleme sistemleri ile geçiştirilmiş kavramlardır. Uluslararası birlik ve oluşumların artması, devletlerin bir araya gelerek hem üyelerine hem de üye olmayan diğer ülkelere mali yardımda bulunmaları sonucunu doğurmuştur. İşte bu noktada, devletlerin mali hesaplarının ortak bir dili benimsemesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Devlet muhasebesinde birlik oluşturulması ve Türkiye'nin bu sisteme dahil olması 2000'li yılların ilk yarısına rastlamaktadır. Çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; muhasebe, bütçe, performans, genel yönetim, mali hizmetler birimi, harcama yetkilisi, mali saydamlık, verimlilik, etkinlik, ekonomiklik gibi pek çok yeni kavramın doğmasını ve devlet muhasebesinde bütçe hesapları kullanılarak devletin cari durumunun istenilen her an görülebilmesini sağlamıştır.

Devlet ve bütçe açısından önemi büyük olan muhasebe bütçe hesaplarının cari dönem içinde çalışma şekillerinin açıklanması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Hesapların öneminin daha iyi açıklanabilmesi için öncelikle devlet muhasebesi ve devlet bütçe yapısı anlatılmıştır. Muhasebe hesaplarının özelliklerinin kavranmasına yönelik çeşitli örnekler düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Devlet Muhasebe Sistemleri, Devlet Bütçesi, Bütçe Hesapları.

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF THE BUDGET AND THE FUNCTIONING OF THE BUDGET'S ACCOUNTS IN THE STATE ACCOUNTING

The concepts of government accounting and the state budget are not understood in Turkey therefore simple aplications and undifficult budgeting system are used recently. The increase in international unity and the formations have resulted states coming together and supply financial help both members and non-members other countries. At this point, the necesity to have a common language for the states of the financial accounts has emerged.

Creation of unity in government accounting and Turkey to be included in this system corresponds to the first half of the 2000s. With the publisment of 5018 Public Financial Management and Control Law many concepts as well as accounting, budget, performance, general management, financial services unit, the authorizing officer, financial transparency, efficiency, effectiveness, affordability was born and current state situation could be viewed at any time by using budget accounts in state accounting.

The aim of this study is to explain the term of accounting budget acoounts which is very important for the state and budget and also to explain the way it works in the current period. First of all, government accounting and state budget structure are explained for a better description of the importance. Understanding the properties of accounting is regulated several examples.

Keywords: Government Accounting, Government Accounting Systems, The State Budget, Budget Accounts.

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
A.B.D.	:Amerika Birleşik Devletleri
ABS	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
AŞ	: Anonim Şirketi
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
ESA 95	: Avrupa Hesap Sistemi
GFS	: Devlet Mali İstatistikleri
GFSM 2001	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
HS	: Hesap
IPSAS	: Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC-PS Standarts	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MYMY	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
P.E.B.	: Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi
PPBS	: Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi
SNA 93	: Ulusal Hesaplar Sistemi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TEDM	: Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi
TL	: Türk Lirası

TABLOLAR LİSTESİ

TABLO 1: Bütçe Türleri…….66

TABLO 2: ABS'de Kod Yapılarının Genel Görünümü…….73

TABLO 3: Kurumsal Sınıflandırmanın Birinci Düzeyi……..74

TABLO 4: Fonksiyonel Sınıflandırmanın Birinci Düzeyi……..76

TABLO 5: Finansman Tipi Sınıflandırma Kodları…….77

TABLO 6: Harcamaların Sınıflandırılması Kriterleri…….79

TABLO 7: Harcama ve Borç Vermenin Birinci Düzey Ekonomik Kodları……...80

TABLO 8: Harcamanın Ekonomik Sınıflandırılması…….81

TABLO 9: Gelirin Ekonomik Kodlaması……...81

TABLO 10: İki Düzeyde Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması…….82

GİRİŞ

Ekonomik rekabet ve bilişimin hızlandığı bilgi çağı dünyasında, devletler de insanların gelişme ve ileri hizmet isteklerine cevap vermek zorunda kalmaktadır. Bunun sonucunda devletler, klasik görevleri olarak görülen savunma, sağlık, adalet gibi hizmetlerin yanında eğitim, sosyal güvenlik, toplu taşımacılık ve ulaşım gibi daha ayrıntılı ve etkileri uzun vadede görülecek hizmetleri gerçekleştirmeyi de üstlenmektedir.

Kamu maliyesi anlayışında oluşan bu farklılık, kamu giderlerin artmasına neden olmaktadır. Yakın geçmişte gider artışlarının dengelenmesi öncelikli olarak gelirin arttırılması yoluyla yani temel kamu geliri kaynağı olan vergi artışlarıyla sağlanmaya çalışılmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla karşılaşılan giderlerin büyüklüğü ve denetim eksikliği gibi temel nedenlerle gider artışı durdurulamamıştır.

Kamu maliyesi ile devletçilik anlayışında meydana gelen değişiklikler ve bunların sonucunda gider artışlarının kontrol edilmesi hususunda en önemli gelişme, devlet muhasebesi, devlet bütçesi, etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, mali saydamlık ve benzeri kavramların ortaya çıkması ve gerek dünyada gerekse Türkiye mevzuatında yerini almasıdır.

Muhasebe, gerçek ve tüzel kişiler için belli bir dönemde yapılan işlem, eylem ve faaliyetlerin hesapsal sonucu hakkında hem ilgilisi hem de üçüncü kişiler için kaynak oluşturan bir işlevdir. Sonuçların değerlendirilmesi ve ilgilisi olan halka sunulması konusunda da devlet muhasebesi ile genel muhasebe benzer bir yapıya sahiptir.

Bütçe, gelecekte belirli bir zaman diliminde yapılacak harcamaların ve elde edilecek gelirlerin tahmini değerleri üzerinden yapılan harcama planı olarak düşünüldüğünde, devlet bütçesinin gelecek yıllarda yapılacak harcama ve edinilecek gelirlerin nasıl kullanılacağını gösteren bir belge olduğu rahatlıkla söylenmektedir. Bu bağlamda Devlet Bütçesi, yasama organı tarafından yürütme organına belirli bir

dönem için verilen, gelirlerin kazanılmasını ve giderlerin gerçekleştirilmesini sağlayan bir yetkidir. Yani, kamu gelirlerini toplama ve kamu harcaması yapma yetkisi bir yıllık bir dönem boyunca yürütme organında bulunmaktadır. Uzun dönemli planlara ve sistemli harcamalara olanak sağlayan bütçe ile hem halk yönetimin politikalarını bilmekte ve sorgulamakta hem de yakın gelecekte devletin gelir ve gider dengesi hakkında bilgi sahibi olmaktadır.

Devlet muhasebesi, belirli bir dönem içinde devletin yerine getirdiği mali nitelikteki faaliyetlere ilişkin bilgilerin toplanıp kayıt edilmesi, konsolide edilerek raporlar halinde sunulması olarak değerlendirilebilir. Bu süreçte en önemli role sahip olan işlemler ise bütçe işlemleridir. Devlet muhasebesine özel olarak oluşturulmuş olan bütçe hesapları, nakit dengesi ile gelir ve gider durumunun anlık olarak izlenmesine olanak sağlayarak şimdi ve gelecekte bütçe ile devlet muhasebesi arasında köprü oluşturur.

Devlet muhasebesinin temel amacı bu noktada belirginlik kazanmaktadır. Bütçede tahmini olarak belirlenen gelir ve giderlerin gerçekleşme düzeyi ile bütçeye uygunluğunun kontrol edilmesi, devlet muhasebesi ile yapılmaktadır. Devletin gelir ve giderleri ile ilgili tahmin ile gerçekleşen arasında meydana gelen uyumsuzluklar veya yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bunlara uygun çözümler üretilmesi, ancak devlet muhasebesi ve kullanılan bütçe hesapları ile mümkün olabilir.

Devletin mali yapısı ve bu alanda yaşanan gelişmeler, bütçeleme ve özellikleri ile bütçe hesaplarının dönem içi işleyişlerini kapsayan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Devlet muhasebesi, devlet muhasebe sistemleri, bu sistemlerde kullanılan muhasebe kayıt yöntemleri, devlet muhasebesi standartları ile devlet muhasebesinde kullanılan defterler incelenmiştir.

İkinci bölümde, bütçe kavramı ve önemi üzerinde durulmuştur. Bütçe ilkeleri, bütçeleme sistemleri, Türkiye'de genel yönetim bütçesini oluşturan kamu

idarelerinin bütçe türleri, analitik bütçe sınıflandırması ile muhasebe işlemlerinde yapılması gerekenler hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Devlet muhasebesinin temelini oluşturan bütçe hesaplarının işleyişi, muhasebeleştirilmesi ve özellikleri ile bütçe hesaplarının kapatılma yöntemleri incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

Devlet; "Toprak bütünlüğüne bağlı olarak siyasal bakımdan örgütlenmiş millet veya milletler topluluğunun oluşturduğu tüzel varlıktır." (www.tdk.gov.tr). İnsan toplulukları söz konusu olduğu için sınırsız ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçları karşılayan kamu tüzel kişilikleri bütünü de ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda Devlet kavramının içinde bulunan en önemli unsur, kamunun gereksinimlerinin karşılanması amacıyla yapılan giderler ile bu harcamaları karşılamak amacıyla toplanan vergi ve benzeri gelirlerdir.

Günümüz devletlerinin, klasik devletçilik anlayışından uzaklaşarak kamunun eğitim, sosyal güvenlik, ulaşım gibi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik daha geniş çapta hizmetler sunması, kamu maliyesi anlamında meydana gelen değişimin bir sonucudur.

Muhasebe, kurum, işletme ya da tüm hesapsal kişilerde, belgeleme ve yönetime araç olma özelliklerini ortaya çıkaran öğelerden oluşan, hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların tümüdür(Haftacı, 2010: 1).

Devlet Muhasebesi ise; Devletin icra ettiği faaliyetlere ilişkin meydana gelen mali nitelikteki işlemlerine ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlanabilir(Karaarslan, 2005(a): 1).

Devlet muhasebesi, toplam ve ayrıntılı olarak işlemleri ve ekonomik olayları yansıtan harcama, transfer, varlık ve yükümlülüklerin kullanılması ve elden çıkarılmasını; analiz, sınıflandırma ve hükümet hakkındaki finansal bilgileri yorumlayarak kayıt altına alan süreçtir(The World Bank, 1).

Tüm bu bilgilerin ışığında, devlet muhasebesinin görevi, devletin mali ve ekonomik faaliyetleri ile bu faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan verilerin kayıt altına alınması suretiyle raporlanması, analiz edilmesi ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu güvenilir, doğru ve nitelikli bilgilerin üretilmesidir.

1.1.1. Devlet Muhasebesinin Amacı ve Kapsamı

Devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri sağlıklı bir biçimde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını, raporlar şeklinde ortaya koyar(Karaarslan, 2005(a): 1).

Devlet muhasebesi, bütçe ile belirlenen gelir ve gider tahminlerinin kontrol ve yönetiminde çok önemli bir rol üstlenir. Mali yıl başında yapılan harcama ve gelir tahminlerinin ne ölçüde gerçekleştirildiği, ilgili dönemde yaşanmış kaynak sıkıntısı da dahil olmak üzere çeşitli uyumsuzlukların tespiti ile gelecek dönemlerde bu aksaklıkların giderilmesine yönelik kararların tümü devlet muhasebesinin hazırladığı raporlar sayesinde ortaya konur. Ayrıca, bütçe uygulamalarında geçerli olan bu kontrol mekanizması sayesinde harcamaların gerekliliği de tespit edilir. Devlet muhasebesinin yönetime katkısı ise mali saydamlık sayesinde bütçe yönetiminden sorumlu olan hükümetlerin uyguladıkları politikaların, halk tarafından tutarlılık ve doğruluğunun tespiti aracılığıyla olur.

Günümüzde kamu maliyesinde önemi gittikçe artan verimlilik kavramı sayesinde, kamu hizmetleri gerçekleştirilmeden önce çeşitli maliyet analizleri yapılmakta, fayda ve maliyet arasındaki ilişki ortaya konulmaktadır. Bilindiği üzere verimlilik, girdi ile çıktı arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Devlet muhasebesi, devlet faaliyetlerinin maliyetlerinin belirlenmesini ve böylelikle maliyet karşılaştırması yapılarak maksimum verimlilikte gelir ve harcama kararları alınmasına yardımcı olmaktadır.

Kamu hizmetlerinin oluşturduğu bir bütün olan Devlet, kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için idari birimler şeklinde örgütlenmiştir. Bu idarelerin çeşitli harcamaları ve bu harcamaları karşılamaya yönelik gelir kaynakları bulunur.

Devlet muhasebesinin kapsamını da, genel anlamda devletin mali hayatını oluşturan idarelerin, kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin hareketi ve hareketlerin oluşturduğu fon kaynak ve fon kullanımlarının izlenmesi oluşturur(Çetiner vd, 2011: 13).

1.1.2. Devlet Muhasebesinin Türkiye ve Dünyadaki Gelişimi

Türkiye'de Devlet Muhasebesi uygulaması, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşuna kadar gider. Asırlar boyu biçimsel ve öz olarak esaslarını korumuş Osmanlı Devleti muhasebesinin birçok niteliği vardır. Bugün genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarının çoğu Osmanlı Devlet muhasebesinde görülebilir. Osmanlı Devlet muhasebesinin iç denetimi önemsediği, kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasını göz önünde tuttuğu, devletin gelirlerini arttırıcı, masraflarını kontrol edici, tahsilatlarını hızlandırıcı bir nitelik taşıdığı söylenebilir(Güler ve Gülçiçek, 2005: 59).

Devlet muhasebesine ait ilk yasal temeller 1910 tarihli "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" ile atılmış ve 1927 yılına kadar uygulanmıştır. 1927 yılında ise temel ilkelerini 1910 tarihli kanundan alan 1050 sayılı "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" (Genel Muhasebe Kanunu) yürürlüğe girmiş ve çeşitli değişikliklere uğramasına rağmen 2004 yılına kadar geçerliliğini sürdürmüştür(Güler ve Gülçiçek, 2005: 62). 1050 sayılı "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" (Genel Muhasebe Kanunu) ile devlet ve bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konmuştur.

2005 yılına kadar yürürlükte olan 1050 sayılı Kanuna göre hazırlanan bütçelerde, bütçelerle kalkınma planları, yıllık programlar ve stratejik planlar arasında bağ kurulamaması, bazı mali işlemlerin bütçede yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllı bütçeleme sisteminin olmaması,

uygulama sürecinde kamu idarelerine fazla inisiyatif verilmesi sıkça eleştirilen hususlar olmuştur(Kolçak, 2006: 368).

Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte birleştirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" 14.01.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur(Güler ve Gülçiçek, 2005: 64). 2002 yılı başında analitik bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır. Yapılan muhasebe değişiklikleri, bütçe ve kayıt sistemleriyle de desteklenmiş, en son olarak 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir(Güler ve Gülçiçek, 2005: 65).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun belli maddeleri için yürürlülük tarihi olarak 2004 yılı belirlenmiş olsa da kanunun bütünü 01.01.2005 tarihinden itibaren fiili olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Türk kamu mali yönetim alanında gerçekleştirilen reformun kaynağını oluşturan 5018 sayılı Kanun, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemeyi amaçlamıştır(Kurnaz, 2010: 43).

5018 sayılı KMYKK'nun 49. maddesinde "Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür" hükmüne yer verilerek Türkiye'de muhasebe sisteminde geliştirilen yeni

anlayışın tanımlamasını yapmıştır(Tosun, 2007: 14). Buna göre muhasebenin hizmet edeceği fonksiyonlar şunlardır(Tosun, 2007: 15);

- **Karar**: İdarenin kararlarının sağlıklı ve isabetli olabilmesi için gerekli niteliğe sahip olacak.
- **Kontrol**: İç kontrol sürecinin iyi işleyebilmesi için gerekli niteliklere sahip olacak.
- **Hesap Verme**: İdarenin hesap vermesine imkan tanıyacak altyapıya sahip olacak.
- **Mali Raporların Düzenlenmesi**: Belli standartlarda rapor üretilmesini sağlayacak.
- **Kesin Hesap**: Kesin hesabın çıkarılmasını sağlayacak.

Muhasebesel birlik sağlanması amacıyla 19.11.2003 tarihinde "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" ve 20.02.2004 tarih ve 25379 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olan, "Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere, yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer mali verileri üretmeye ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir(Karaarslan, 2005(a): 26).

Genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idarelerde 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmaya çalışılmıştır. Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallar ile iç ve dış borçlar da dahil olmak üzere kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır(Karaarslan, 2004(a): 6).

2003 tarihli Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği uygulamasına, 03.05.2005 tarih ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 2006 yılında yürürlüğe giren "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ile son verilmiştir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin muhasebe işlemleri, muhasebe ilkeleri ve

standartları ile genel yönetime dahil olan yönetimlerin kullanacağı çerçeve hesap planını da içeren ayrıntılı düzenlemeleri kapsamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" mali sistemin ihtiyaçlarına tam anlamıyla karşılık veremez hale gelmiştir. Bu sorunun ortadan kaldırılması amacıyla "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve 31.12.2005 tarihinde yürürlüğe girerek uygulamaya konulmuştur.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne dayalı olarak 31.12.2005 tarihinde yayımlanan "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" , uygulamada karşılaşılan eksiklikler nedeni ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmeliğin muhasebe hesapları açısından daha gelişmişi olan "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" , 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle bir genel yönetimi bir de merkezi yönetimi kapsayan iki yönetmelik oluşturulmuştur. Yerel yönetimler ile sosyal güvenlik kurumlarının bütçe hazırlama rehberleri ayrıca revize edilmiştir.

Yerel yönetimlerin tabi olduğu mevzuatın da değiştirilmesi uzun sürmemiş ve "Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" 10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak uygulamaya konmuştur.

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli, esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur(Mutluer vd, 2005: 260).

Muhasebe uygulamalarında birlik sağlanması, ülkelerin durumlarının karşılaştırılması ve mali istatistik ve raporların konsolide edilmesi için önem taşımaktadır. Her ülkenin benimsediği muhasebe kayıt yönteminin, hesap planının ve finansal raporlarının farklılık arz etmesi, ülkeler arasında karşılaştırma yapma imkanı tanımamakta ve oluşturulan uluslararası birlik ve komitelerin rasyonel kararlar

almasını engellemektedir. AB gibi uluslararası birlikler sayesinde devlet muhasebesi ile dünya muhasebe standartları alanındaki çalışmalar hız kazanmaktadır.

Uluslararası örgüt ve kuruluşlar, ekonomik yönden gelişmiş ülkeler ve özellikle Avrupa Birliği devlet muhasebesi alanında uluslararası anlamda önemli çalışmalar gerçekleştirmektedir. Nitekim Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93), Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi(ESA95), Devlet Mali İstatistikleri(GFSM2001) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları(IFAC-PS Standarts) bu alanda yürütülen çalışma ve projelerin temel çıktıları olarak ortaya çıkmışlardır(Öz, 2008: 23).

Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93), uluslararası genel kabul görmüş kavramlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kurallarına dayalı bir dizi tutarlı ve entegre makroekonomik hesaplar, bilançolar ve tablolar kümesinden oluşmaktadır(United Nations Statistical Commission, 1993: 1). Bu bağlamda SNA, ekonominin içinde yer alan ekonomik faaliyetlerin ayrıntılı kaydını tutarak, ekonomik analiz ve karar almada yol gösterici bir işlev yapmaktadır(Selçuk ve Başar, 2006: 54). SNA 1993, AB, IMF, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(OECD), Dünya Bankası(WB) ve Birleşmiş Milletler(UN) tarafından oluşturulmuş bir sistemdir.

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi; (ESA 95 ya da yalnızca ESA) toplam bir ekonominin (yani bir bölgenin, ülkenin ya da ülkeler grubunun), bu ekonominin bileşenlerinin ve diğer ekonomilerle olan ilişkilerinin sistematik ve detaylı bir açıklaması için, uluslararası alanda kabul görmüş bir hesaplama çerçevesidir(Dardağan, 2007: 11).

ESA, SNA kurallarının üzerinde dünya çapında kurallara tamamen uygundur. Ancak ESA, Avrupa Birliği'nde koşullar ve veri ihtiyaçlarına daha fazla odaklanmıştır. ESA da SNA gibi sosyal ve ekonomik istatistiklerde kullanılan birçok kavram ve sınıflandırmalarla (işsizlik, üretim ve dış ticaret istatistikleri gibi) uyumludur. Bu nedenle ESA, AB ve üye ülkelerin sosyal ve ekonomik istatistikleri için referans merkezi olarak hizmet verebilir(European Commision(EUROSTAT), 1995: 1).

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı(GFSM2001), makroekonomik özel istatistik sistemi, mali analizi desteklemek için tasarlanmıştır. GFSM2001, uygun bilanço öğeleri içeren bir analitik çerçeve içinde mali istatistiklerin sunumu için istatistik ve kuralların derlenmesinde kullanılmak üzere, ekonomi ve muhasebe ilkelerini sunar. Birincil amacı, özellikle kamu sektörünün performansı yani maliye politikasını analiz etmek ve değerlendirmek için kavramsal ve uygun bir muhasebe çerçevesi sağlamaktır(International Monetary Fund, 2001: 1).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), güçlü ve sürdürülebilir kuruluşlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu yararına hizmet vermektedir. IFAC şeffaflık, hesap verebilirlik ve mali raporlamayı savunur, muhasebe mesleğini geliştirmeye yardımcı olur ve küresel mali altyapıda muhasebecilerin önemini ve değerini vurgular(The International Public Sector Accounting Standards Board, 2013: 3).

IFAC'ın bir alt birimi olan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi(PSC), 1986 yılında kurulmuştur. Daha sonraları PSC, Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Komitesi(IPSASB) adını almıştır. IPSASB ulusal, bölgesel ve yerel kamu yönetimlerinin finansal raporlama, denetim ve muhasebe ihtiyaçları üzerine odaklanmıştır. IPSASB, eğitim ve araştırma programlarının hazırlanabilmesi, ülkelerarası çeşitli karşılaştırmalar yapılabilmesi ve kamu muhasebecilerinin bilgilerinin değişiminin sağlanabilmesi ihtiyaçlarına yönelik çalışmalar yapmaktadır. IPSASB'ye göre birçok ülkede hükümet ve diğer kamu kurumlarının şeffaflıklarının ve hesap verme sorumluluklarının artırılmasında en önemli engel, Uluslararası Kamu Muhasebe Standartlarının(IPSAS) olmayışıdır. Bundan dolayı IPSASB tarafından Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve uygulanması kararı alınmıştır(Akçakanat, 2011: 11).

1.2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49. maddesine göre muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını

sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur(KMYKK, m. 49). Bu maddeye göre devlet muhasebe sistemi hem karar alıcılar hem de kamuoyu açısından önem taşımaktadır.

Günümüzde devletlerin üstlendikleri görevlerde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Geçmişte devletlerin sağlık, savunma, eğitim gibi temel sorumlulukları bulunmaktayken, günümüzde bunlara toplu taşımacılık, toplu konut gibi ayrıntılı ve uzun vadeli görevler de eklenmiştir. Bu nedenle devlet muhasebe sisteminin yapısı da değişmiştir.

Devlet muhasebesi, geçmişte devletin faaliyet alanının dar olması sebebi ile sadece bütçede yer alan gelir ve giderleri izlemiş, devletin borç ve alacakları ile mal varlığını kapsam dışı bırakmıştır. Zamanla devlet faaliyetlerinin alanı genişlemiş, buna bağlı olarak da devlet muhasebesi, bütçe ile belirlenmiş gelir ve giderleri ile birlikte devletin borç ve alacakları ile mal varlığını izleyen bir muhasebe sistemi haline gelmiştir. Devlet muhasebe sistemlerine dayanak oluşturan görüşleri, klasik ve çağdaş olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür(Karaarslan, 2005: 5).

Klasik devlet muhasebesi görüşü, devletin gelir ve giderlerini izleme ve bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini gözleme görevi dışına çıkmamaktadır. Bu açıdan devlet muhasebesi, bir bütçe muhasebesidir. Böylece devlet muhasebesi devletin gelir ve giderlerinin düzenlenmesi, denetimi, kısaca bütçe uygulaması devlet muhasebesinin konusunu teşkil etmektedir. Devletin nakit hesabı dışında mal varlığı ve borçları devlet muhasebesi içinde yer almamaktadır(Çetiner vd, 2011: 16).

Devletin bütçe hesapları ile malvarlığı hesaplarının bir arada tutulması teknik açıdan oldukça zordur. Çünkü bütçe gerçek olmayan değerleri, malvarlığı muhasebesi ise gerçek değerleri gösterecektir. Devlet muhasebesi sistemi içinde

tahmini ve gerçek değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir. Devletin malvarlıklarının bilançoda yer alması, bilançoya bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların konulması ile olanaklıdır. Ancak, devlet malvarlığının likiditesi güç hesaplanan değerler olması sebebiyle bunların gerçek değerini göstermesi mümkün olmaz. Buna bağlı olarak da aktif ve pasif unsurlarına ilave edilecek değerlerin de gerçeğe uygunluğu sağlanamamış olacaktır. Devletin malvarlığını tespit etmek, bunları değerlemek ve amortismanlarını hesaplamak oldukça güçtür. Bunun uygulanması ancak küçük devletlerde olanaklıdır. Büyük devletlerin malvarlığının fazla olması sebebiyle malvarlığı muhasebesinin uygulanması bu devletler için mümkün değildir(Karaarslan, 2005(a): 6).

Çağdaş devlet muhasebesi görüşünde ise, bütçe devlet muhasebesi içinde önemli bir yer kapsar. Fakat bununla birlikte, devlet muhasebesini devletin bütçe faaliyetlerini izleyen bir muhasebe olarak sınırlamamak gerekir. Devletin bir tüzel kişiliği olduğu için borçlu ve alacaklı olması, bir mala sahip bulunması ile mümkündür(Çetiner vd, 2011: 17).

Devlet muhasebesinin, milli muhasebenin bir parçası olarak devletin ekonomik ve mali nitelikteki faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olma görevini yerine getirebilmesi için, devletin malvarlığının da hesabını tutması ve bunlara ilişkin değişimleri takip etmesi gerekmektedir. Bu amaçla günümüzde devlet muhasebesi, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarını da içermektedir(Karaarslan, 2005(a): 7).

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesinde de sistemden beklenilen 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(Karaarslan, 2004(b): 38).

1.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Bu sistem ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmıştır. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir. Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır(Karaarslan, 2004(b): 38).

Bu sistemi kapsam farklılığı içermesi nedeniyle iki kısımda incelemek doğrudur: Eski Kameral Muhasebe Sistemi ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemi.

Eski Kameral sistem, yalnızca kasa hareketlerinin izlenmesini mümkün kılmakta, devlet malvarlığında meydana gelen değişmeler ile borç ve alacakların takibini içermemektedir. Sistemde hesaplar gelir ve gider hesapları olmak üzere ikiye ayrılmakta ve bu paralelde kasa defteri ile gelir ve gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter kullanılmaktadır. İki defterden de sorumlu bir veznedar bulunmaktadır. Çok karmaşık bir yapıya sahip olmaması nedeniyle az personel çalıştırılan sistemde personel maliyet düşüklüğü en önemli avantajdır. Tüm işlerin aynı kişi tarafından yapılması nedeniyle denetim sorunu yaşanması, gelir ve giderlere ilişkin tahakkukları göstermemesi nedeniyle hesapların bakiyelerinin bilinememesi gibi sorunlar sistemin sakıncalı yanlarını oluşturur(Esenkar, 2006: 46).

Yeni Kameral sistem, Eski Kameral sistemden tahakkuk kayıtlarını içermesi nedeniyle ayrılmaktadır. Tahakkuk kayıtlarının varlığı sistemin en önemli avantajını oluşturur. Gelir ve gider ayrıntı defterine tahakkuk kısmının ilave edilmesiyle birlikte, tahakkuk eden tüm gelir ve giderlerin takip edilmesi ve kalanlarının bilinmesi sağlanmıştır. Denetim sorununu gidermek adına ise kasa defterinin veznedar, gelir ve gider defterinin ise muhasebe servisi tarafından düzenlenmesi sağlanmıştır. Tahakkuk ve denetim sorunlarının çözülmesi nedeniyle Eski Kameral Sistemden üstün olduğu kabul edilir(Esenkar, 2006: 47).

1.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Schneider muhasebe sisteminde nakit hareketleri ve bütçe işlemleriyle birlikte mahsup işlemleri ve bütçe dışı alacak ve borç hesapları da kullanılmıştır. Bu nedenle Kameral muhasebe sisteminden daha ileri olduğu kabul edilir(Yar, 2009: 41).

Bu sistemde, Kameral sistemde kullanılan kasa defterinin yerini ilk kez kullanıldığı görülen yevmiye defteri almıştır. Gelir ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılan yevmiye defterinin yanında defter-i kebir ve gelir-gider ayrıntı defterleri de işlemleri kayıtlamada kullanılmıştır. Muhasebe kayıtlarında ise çift yanlı kayıt sistemine uygun olarak, borç yazılması gereken tutarlar gider yevmiyesinin uygun bölümüne, alacak yazılması gereken tutarlar da gelir yevmiyesinin uygun bölümüne kaydedilmektedir(Öz, 2007: 21).

Schneider muhasebe sisteminin en önemli avantajı mahsup işlemleri ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarının varlığıdır. Kar-zarar hesaplarının çıkartılmasıyla da bilanço düzenlenmesine imkan tanır.

1.2.3. Constante Muhasebe Sistemi

Sistem, bütçe hesaplarıyla birlikte malvarlığı hesaplarını da içermektedir. Constante muhasebe sisteminin temeli, bütçede olan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kayıt etmesidir. Sistemde kasa defteri ve gelir-gider ayrıntı defterleri olmak üzere iki deftere yer verilmiştir.

Kasa defteri, nakit hareketlerini tarih sırası ile kaydeden bir defterdir. Gelir - gider ayrıntı defterinde ise her hesap için ayrı bir sayfa bulunmaktadır. Constante muhasebe sistemi, devlet malvarlığındaki değişimlerin saptanmasına olanak sağladığı gibi, mali yılın sonunda kar-zarar durumlarının da hesaplanabilmesini sağlamaktadır(Gül, 2008: 26).

1.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Sistem, bütçe hesapları ile birlikte malvarlığı hesaplarını da içerdiğinden Constante muhasebe sistemine benzemektedir. Sistemin farklılığı, devletin malvarlığının hem sahibi hem de idarecisi olmasıdır. Bu nedenle mal sahibi (devlet) hesabı ve görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki farklı hesap tutulur.

Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterler ise şunlardır: muhasebe şeması(hesap planı), müsvedde defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir(Gül, 2008: 26).

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(Karaarslan, 2005(a): 12).

1.3. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT YÖNTEMLERİ

Devlet muhasebesinin temelini, gelirlerin elde edildiği ve giderlerin fiili olarak gerçekleştirildiği zaman kayıt altına alınması oluşturur. Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi anlamına gelen bu uygulamada, bütçe ödenekleri, bunların harcanması, bütçe gelirleri ve gerekli diğer bilgiler gelirlerin tahsili ve giderin ödenmesi anında kayıt altına alınarak muhasebeleştirilmiştir. Fiiliyata dayalı bu yöntem günümüz gelişmiş muhasebe sistemlerinin başlangıcıdır.

Nakit esasının diğer ucunda ise tam tahakkuk esası yer almaktadır ki bu sistemde maddi duran varlıklar da dahil olmak üzere, olan ve ileride olabilecek mali nitelikteki her işlemin kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu iki sistemin arasında uyarlanmış nakit esası, uyarlanmış tahakkuk esası gibi uygulamalar da yer almaktadır.

1.3.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sisteminde nakit akımları esas alınmakta, mali işlemler ve olaylar nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla, mali işlemlere ilişkin fayda ve hizmetlerin ne zaman gerçekleştiği göz önünde bulundurulmamaktadır. Mal ve hizmetler bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde, tüketilmiş sayılarak hesaplara alınırlar. Kullanımların ödeneklerden düşülmesi ödeme anında yapılır ve gelirler tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilirler. Mali sonuçlar, tahsilat ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanır. Bilgiler fonların kullanıldığı bir raporlama dönemi içindeki nakit tahsilatlar ve harcamalardan sağlanır. Nakit esaslı kayıt yöntemi, temel olarak ödemeler üzerine yoğunlaştığı için mali yönetim için faydalı olan çok az bilgi sağlar. Ayrıca, tutumluluk ve etkinlik anlamında bir performans değerlendirmesine imkan sağlamadığı gibi amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda bir değerlendirmeye de tek başına bir temel sağlamaz(Büyükipekçi ve Erbaşı, 2009: 770).

Nakit esaslı muhasebe, devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktiflere yapılan yatırımlarını, devletin yükümlülük ve borçlarını, uzun vadeli varlıkların değerlemesini, girişilen taahhütlerini, yarı mali nitelikteki işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamaz ve kaydetmez(Karaarslan, 2002(a): 15).

1.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir. Yani mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır(Karaarslan, 2005(a): 14).

Nakit esasından farklı olarak mali yılsonu itibariyle hesaplar kapatılmayıp bir aylık işlemlerin kaydı için süre tanınır. Böylece bu süre içinde önceki yıla ait bütçe

gider faturaları kabul edilip muhasebe kayıtları yapılabilir(Çetinkaya, 2004: 88). Bu ilave dönem çoğunlukla mahsup dönemi olarak adlandırılmaktadır.

Mahsup dönemi 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. Aynı mantık çerçevesinde, önceki mali yıla ait gelirler de mahsup dönemi içerisinde kabul edilerek muhasebeleştirilir. Mahsup dönemi içerisinde önceki döneme ait tahsil ve ödemelere ilişkin olarak yapılan kayıtlar bir önceki mali yılın tahsil ve ödemeleri olarak kaydedilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklandığı için mahsup döneminde hesaplara alınmış olan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönem kayıtlarından düşülürler. Bu esasta raporlamaya temel teşkil eden mali tablo nakit akım tablosudur(Öz, 2007: 31).

1.3.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tam tahakkuk esasının özelliklerini içeren bu muhasebenin tam tahakkuk esasından farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu sistemde maddi duran varlıklara (arsa, arazi, bina vs.) ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Varlıkların tespiti, amortisman ayrılması, yeniden değerleme yapılması söz konusu olmadığından tam tahakkuk esasına göre uygulaması kolay, anlaşılması basit, bütçe odaklı olmayan bir sistemdir(Çetinkaya, 2004: 88).

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. 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. (Karaarslan, e-kitap: 10)

1.3.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasında işlem ve olaylar meydana geldikleri anda kaydedilir. Nakit hareketinin ne zaman gerçekleştiğinin önemi yoktur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gelir mahiyetinde kabul edilen işlemler, nakit tahsilat gözetilmeksizin mali yıl içinde tahakkuk ettiğinde gelir hesabına, gider olarak kabul edilen işlemler de nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmaksızın tahakkuk ettiği anda gider hesabına kaydedilir. Böylelikle gelir ve gider hesapları mali yıl içinde tahakkuk eden gelir ve giderleri istenildiği anda net olarak gösterebilmektedir. Bu özelliği ile ilgili mali yıla ilişkin finansal raporlar çok kapsamlı olarak düzenlenebilmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebenin temel amacı belirli bir dönem içerisinde meydana gelen giderler ile aynı dönem içerisinde elde edilen gelirlerin karşılaştırılması ve elde bulunan kaynakların ve yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin dönem sonu itibariyle kontrol edilmesidir.(Büyükipekçi ve Erbaşı, 2009: 772)

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 kamu yöneticilerinin performanslarının durumunun yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur(Karaarslan, 2004(b): 43).

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacaklı hesaplar, verilen borçlar gibi mali hesapları, fiziksel yapılar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar, sivil amaçlar için kullanılmak üzere ulusal savunma hizmetlerinin kullanımına tahsis

edilen varlıklar ve doğal kaynaklar gibi fiziksel varlıkları, denizlerde ve göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer maddi olmayan duran varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği arttırır.(Karaarslan, 2005(a): 17)

Tam tahakkuk esasına göre sorumluluk; geçmişteki bir olay ve işlemle ilgili olarak şimdi veya gelecekte ortaya çıkması muhtemel gider veya varlıklarda azalmadır. Bu bağlamda yükümlülükler; tahakkuk eden tüm giderler de dahil olmak üzere borç hesaplarını ve halihazırda kayıtlı olan borçları içermektedir.

Nazım hesaplar ise, taahhütler ve garantilerle ilgili olarak gelecekte oluşacak yükümlülükleri izlemek için kullanılır ve bunlara ilişkin tüm veriler mali tablolarda gösterilir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, devletin sahip olduğu maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, devletin üstlenmiş olduğu tüm yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile devletin sahip olduğu varlık ve borçlarda dönemler itibariyle gerçekleşmiş fiyat ve miktar değişimleri de kaydedilir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebenin belki de en önemli özelliği giderlerin içine maddi veya maddi olmayan duran varlık amortismanlarının da katılmasıdır. Böylelikle herhangi bir kamu kuruluşu giriştiği bir program veya projenin maliyetini daha tutarlı bir biçimde hesaplama olanağına sahip olacaktır. Bu muhasebe sisteminde tek düzen muhasebe sisteminde olduğu gibi varlıklar cari, sermaye, mali ve fiziksel başlıklar halinde rahatlıkla hesaplarda izlenebilecektir. Aynı şekilde yükümlülükler de vade faktörü dikkate alınarak listelenebilecektir. Bunların yanı sıra tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin stok akımlarındaki değişikliği takip edebilme kabiliyetine sahip olması gibi bir özelliği de mevcuttur.(Ural, 2008: 57)

1.3.4.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemiyle Getirilen Yenilikler

Türkiye'de Devlet muhasebesi çalışmalarının dönüm noktası 2003 yılıdır. Çünkü bu yıl içinde Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. Aynı zamanda 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aynı yılın Aralık ayı içerisinde yayınlanmıştır. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile genel ve katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, özel/özerk kuruluşlar, belediyeler, il özel idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşlarını kapsayan çerçeve hesap planı yürürlüğe girmiştir. Böylelikle tahakkuk esaslı kayıt yöntemine geçilmiştir. Yeni muhasebe sisteminde nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasına dayalı faaliyet sonuçları birlikte üretilmiştir(Ural, 2008: 58).

Tahakkuk esaslı muhasebede duran varlıklar; amortisman giderleri ve yeniden değerleme oranları yardımıyla net değerleri üzerinden kayıt altında tutulmakta ve herhangi bir mali tablo hazırlanacağı günde net değerleri ile muhasebe sisteminde yer almaktadırlar. Nakit esasında alındığı yıl tamamı gider gösterilerek muhasebeleşen ve sonraki yıllarda kullanımı veya yıpranması göz önünde bulundurulmayan duran varlıklar için tahakkuk esası tamamen devrim niteliğindedir.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe, muhasebe işlemlerini kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımını kullanır. Tahakkuk esasında, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirlerde tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilecektir. Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınacaktır. Bütçe muhasebesi açısından ise mevcut muhasebe kayıt sistemi yansıtma hesaplarının yardımıyla devam ettirilecektir. Bu esasta alacak ve borçları kayda geçirmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Hesapların konsolidasyonu sürecinde nakit ve tahakkuk hesapları birbiriyle uyumlu hale getirilirler. Bu esasa göre işlemler nakit esasına göre kaydedilirler ve borçları, alacakları, varlık ve yükümlülükleri tahakkuk esasına göre kaydetmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Bu ayarlamalar, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde anlık, günlük, haftalık ve aylık olarak yapılabilir(Karaarslan, 2002(a): 16).

Mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olan nakit esaslı mevcut muhasebe sisteminden, tam tahakkuk esasına dayanan bir Devlet Muhasebesi sistemine geçilmiştir. Bu sistemde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilecektir. Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınacaktır(Karaarslan, 2002(b): 8).

Türkiye'de 2004 yılına kadar nakit esaslı muhasebe uygulanırken, 2004 yılından sonra tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmiştir. Bu geçiş, hem kapsama aldığı bütçe türleri açısından hem de tam tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş açısından aşamalı bir geçiştir(Tosun, 2007: 14).

Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile Devletin 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. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Böylelikle muhasebeden elde edilen raporlarda devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir(Karaarslan, 2004(c): 4).

Tahakkuk esasının uygulanması ve uygun muhasebe hesap planlarının yürürlüğe girmesiyle birlikte devletin bütçelenmiş ve bütçelenecek borçları ile girişilen taahhütleri net olarak görülebilmektedir. Bu durumun en büyük getirisi, ödenek ve nakit planlaması yapılmasına imkan vererek bütçenin hem doğru hem de orta ve uzun vadeli planlara uygun olarak hazırlanmasının sağlanmasıdır.

Bu bağlamda bütçe uygulama sonuçlarının denetlenmesi anlamında da kullanılan Kesin Hesap Kanununun hazırlanması, tutarlı ve doğru bilgilerin mali tablolar veya raporlardan elde edilebilmesi tahakkuk esaslı muhasebeyle oldukça kolaylaşmıştır. Ayrıca, muhasebe sisteminin bütçenin tüm işlemlerini kavrayarak

ödeneklerin durumu, aktarmalar, yılı içinde eklenen ve iptal edilen ödenekler, merkez ve merkez dışında kullanılan ödeneklere ilişkin işlemleri içermesi sağlanmıştır. Böylelikle, kayıt altına alınmayan veya farklı muhasebe sistemleri içinde bağımsız olarak düşünülen muhasebe ve bütçe bağlantısı sağlam bir temele oturtulmuştur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte aslında tam bir tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmemektedir. Uygulanan yeni devlet muhasebesi nakit esası ile tahakkuk esasının bir karışımdır. Çünkü bütçe ile ilgili bütün işlemler nakit esasına göre, bütçe dışındaki bütün mali işlemler ise tahakkuk esasına göre kaydedilmektedir. Tahakkuk esasında yapılan muhasebe kayıtları ile nakit esasında yapılan bütçe muhasebesi kayıtları arasındaki bağlantı da yansıtma hesapları aracılığı ile sağlanmaktadır(Esenkar, 2006: 107).

1.4. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI, KURALLARI VE UYGULANMASI

Hızla globalleşen dünyada ticaretin gelişmesinin yanında devletlerin paylaşımlarında ve ortak çalışmalarında önemli bir artış meydana gelmiştir. Bu nedenle tüm dünyada uluslararası muhasebe standartlarının varlığı ve uygulama alanının genişletilmesi çabaları hız kazanmıştır. Bütün ülkelerin muhasebe sistemlerinin ortak olması ve hazırlanan raporlar açısından anlaşılabilirlik sağlanması için oluşturulan uluslararası kuruluşlar muhasebe uygulamalarında birlik konusunda önemli çalışmalar yapmaktadır.

Türkiye'de, gerek devlet muhasebesi gerekse ticari muhasebe alanında farklı uygulamaları ortadan kaldırmak için son yıllarda önemli mevzuat değişiklikleri gerçekleştirilmiştir. Farklı uygulamaları ortadan kaldırmak, muhasebede tekdüzeni sağlamak, mali tabloların herkesçe anlaşılabilir, tarafsız ve doğru bir biçimde hazırlanmasını sağlamak, uluslararası muhasebe ve finans dilini oluşturmak ve bunlar gibi ihtiyaçlar nedeniyle muhasebe standartlarının varlığı daha da önem kazanmıştır.

Devlet Muhasebesi standartları, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacaktır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçe kapsamındaki idareleri ve (III) sayılı cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumlarını, Sosyal güvenlik kurumları: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerini, Mahalli idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunlara bağlı birlik ve idareyi, ifade etmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesinde devlet muhasebe standartlarını kimin belirleyeceği belirtilmiştir. Buna göre "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmi Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir" denilmiştir.

Bu kapsamda, 13.05.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre söz konusu kurul oluşturularak çalışmalarına başlamıştır. Kurul, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının (IPSAS) çevirisi ve Türkiye'ye uyarlamalarını yaparak Devlet Muhasebe Standartlarını yayımlamaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinde "Genel yönetim muhasebe ve standartları Kurul tarafından oluşturulur. Bu Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen muhasebe ve raporlama standartlarındaki değişiklikler ve iyileştirmeler de dahil, bu konudaki uluslararası gelişmeler Kurulca izlenir ve

uyarlanır" denilmektedir. GYMY kapsamında düzenmiş 22 adet Devlet Muhasebe Standardı bulunmaktadır. Çalışmada standartların tümü değil, çalışma kapsamında olanlar irdelenecektir.

1.4.1. Muhasebe İşlemi

GYMY'nin 14'üncü maddesine göre; "bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir(GYMY, m. 14)."

"Muhasebe işlemi; karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi, bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri, kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerleme yapılması, stokların kullanılması ve benzeri şekillerde gerçekleşir(GYMY, m. 14)."

1.4.2. İşlemlerin Belgeye Dayanması Ve Belge Düzeni

GYMY'ne göre "Bütün muhasebeleştirme işlemleri kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak zorundadır. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde belirtilen belgelerden oluşur. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebeleştirme belgesi olarak "Ödeme Emri Belgesi" (EK-I) ve "Muhasebe İşlem Fişi" (EK-II) kullanılır. Bu kamu idareleri, asgari bu belgelerde yer alan bilgileri taşıması kaydıyla, muhasebeleştirme belgelerini kendi düzenleyici metinlerinde farklı içerik ve şekilde ayrıca belirleyebilirler. Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarında kullanılacak muhasebeleştirme belgeleri ise, bu Yönetmeliğe göre Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanacak kendi düzenlemelerinde belirlenir(GYMY, m. 15)".

Uzun yıllar yürürlükte kalan 1050 sayılı Kanun uygulamasında saymanlık görevindekiler yapılacak giderin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlara uygunluğu ile

giderin bütçedeki tertibine uygun olup olmadığını da denetlemek zorundaydı. Buna göre, kanıtlayıcı belgelerin ilki olarak sayılabilecek fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve benzerleri gibi belgelerin Vergi Usul Kanunu veya ilgili oldukları kanun, tüzük veya yönetmeliklere uygunluklarını kontrol edilmesi gerekmekteydi. Ancak 5018 sayılı KMYKK, muhasebe yetkililerinin ödeme emri(EK-I) ve ekleri üzerinde uygunluk denetimi yapmaksızın sadece KMYKK'nun 61. maddesinde belirtilen şartları kontrol ederek ödemeyi gerçekleştireceklerini hüküm altına almıştır(Mutluer vd, 2005: 247). KMYKK'nunun 61. maddesindeki düzenleme "Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür(KMYKK, m. 61)."

1.4.3. Muhasebe Kayıt Standartları

GYMY'nin 16'ncı maddesine göre, "Bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir(GYMY, m. 16)".

1.4.3.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi

"Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerinin her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir(GYMY, m. 17)."

1.4.3.2. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi

"Kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında "1" den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydederler. Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir(GYMY, m. 18)."

1.4.3.3. Kayıt Zamanı

"Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir(GYMY, m. 16)."

1.4.4. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri

GYMY'nin 19'uncu maddesinde yabancı para ile yapılan işlemlerin hangileri olduğu, nasıl kayıt edileceği ve değerlemede uygulanacak yöntemler belirtilmiştir. Anılan maddeye göre, "Yabancı para cinsinden yapılan işlemler, fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alım ve satımları, yabancı para cinsinden borç temin edilmesi ve borç verilmesi, yabancı para birimine dayalı bir anlaşmaya taraf olunması, yabancı para cinsinden bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılması ve yabancı para cinsinden bir yükümlülüğün oluşması veya yerine getirilmesi gibi işlemlerdir(GYMY, m. 19)."

"Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedilir. Ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden raporlama yapılması halinde yabancı paranın cinsi ve yabancı para cinsinden raporlama yapılmasının nedenlerinin dipnotlarda belirtilmesi gerekir. Yabancı para cinsinden yapılan bir işlem ve faaliyet, işlem ve faaliyetin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kaydedilir(GYMY, m. 19)."

"Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde T.C. Merkez Bankasınca belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve değerleme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarında gösterilir(GYMY, m. 19)."

"Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerleme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları oluştukları dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak kaydedilir. Öz kaynaklarda meydana

gelen değişmenin ne kadarının kur farklarından kaynaklandığı ve kur farklılıklarının raporlara etkileri raporların dipnotlarında belirtilir(GYMY, m. 19).”

1.4.5. Varlıkların Sınıflandırılması

GYMY’nin 22 ve 23’üncü maddelerinde varlıklar, mali ve mali olmayan varlıklar olmak üzere iki bölümde değerlendirilmiş ve düzenlenmiştir.

1.4.5.1. Mali Varlıklar

“Mali varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, mali türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar dışındaki her türlü değerleri kapsar. Mali varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır(GYMY, m. 22).”

1.4.5.2. Mali Olmayan Varlıklar

“Mali olmayan varlıklar; bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan maddi duran varlıkları; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulan mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıkları; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, diğer doğal olarak ortaya çıkan üretilmemiş maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder(GYMY, m. 23).”

1.4.6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimleri

"Kira veya sermaye geliri veya bunların her ikisini elde etmek amacıyla edinilen ve kısa dönemde satış veya diğer işlemlere konu edilmesi düşünülmeyen yatırım amaçlı varlıklar, maliyet bedeliyle kaydedilir(GYMY, m. 21)."

1.4.7. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Öngörülen Standartlar

GYMY'nin 24'üncü maddesinde maddi duran varlıklar, 26'ıncı maddesinde maddi olmayan duran varlıkların neler olduğu ve kayıt altına alınma yöntemleri yer almaktadır. Buna göre, "Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan kamu idarelerinin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dahil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez."

"Maddi duran varlıkların bütünleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir(GYMY, m. 24)."

"Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri bilinemiyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır(GYMY, m. 24)."

"Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle muhasebeleştirilir(GYMY, m. 24)."

"Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı bulundukları maddi

duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır(GYMY, m. 24).”

“Maddi olmayan duran varlık, mal veya hizmet üretiminde veya ediniminde kullanılmak, üçüncü kişilere kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan marka, isim, bilgisayar yazılımı, telif, patent, sınai ve işletme hakları gibi kalemlerdir. Maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın satın alındığı veya üretildiği sırada yapılan nakit veya nakit benzeri harcama veya varlığın elde edilmesi için verilen kıymetlerin rayiç değeridir. Maddi olmayan bir duran varlık elden çıkarıldığı, kullanımı veya satışından hiçbir ekonomik fayda beklenmediği zaman hesaplardan çıkarılır(GYMY, m. 26).”

1.4.7.1. Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar

“Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir(GYMY, m. 25).”

1.4.7.2. İç İmkanlarla Üretilen Maddi Duran Varlıklar

“Kamu idarelerinin bizzat kendi imkanlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderler, işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilir(GYMY, m. 20).”

1.4.7.3. Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması

“Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamına dahil kamu idarelerince muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme

payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Maliye Bakanlığınca belirlenir(GYMY, m. 27).”

“Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır(GYMY, m. 27).”

“Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir(GYMY, m. 27).”

GYMY’ne göre uygulanması gereken yöntem normal amortisman yöntemidir. Amortisman sınırı ise, 18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Taşınır Mal Yönetmeliği eki listede bulunan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000,00 TL’yi, taşınmazlar için 34.000,00 TL’yi aşmayan duran varlıklar hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilecektir. Yani giderleştirilecektir. Bu tutarları aşan her bir taşınır ve taşınmaz mal için normal amortisman yöntemine göre ve varlığın yararlanma süresine göre eşit olarak bölünerek ilgili amortisman hesaplarına alınır.

1.4.7.4. Amortismana Tabi Varlıkların Kullanım Sürelerinin Değişmesi

GYMY’nin 29’uncu maddesine göre, “Amortismana tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.”

1.4.7.5. Yeniden Değerleme Uygulaması

"Kapsama dahil kamu idareleri, bilançolarına dahil amortismana tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı Kurul tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla Bakanlıkça belirlenecek esas ve usullere göre aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutarlar(GYMY, m. 28)."

- Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlenir.
- Yeniden değerleme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da yeniden değerleme farkları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortismana tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerleme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.
- Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerleme oranı, Bakanlıkça belirlenir.
- Hesap dönemi içinde edinilen amortismana tabi varlıklar için edinildiği dönem için yeniden değerleme yapılmaz.
- Değerleme, mali yıl sonu itibarıyla yapılır.
- Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki yeniden değerleme farkları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerleme artışı da hesaplardan çıkarılır. Yeniden değerleme farkları hesabına kaydedilmiş tutarlar ilgili varlık tamamen amorti edildikten sonra net değer hesabına aktarılabilir.

1.4.8. Emanet Hesapları

"Mali yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde, hak sahibinin talep etmemesi veya başka nedenlerle ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, hesaba alındığı mali yılı izleyen beşinci yılsonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir. İlgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer(GYMY, m. 30)."

1.4.9. Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap

"Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe ödeneklerine ilişkin her türlü muhasebe işlemi, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe sisteminde nazım hesaplar ana hesap grubu içindeki hesaplarda izlenir(GYMY, m. 41)."

"Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe kayıtlarından çıkarılır. Kamu idarelerinin kesin hesapları ilgili mevzuatında belirlenen esas ve usullere uygun olarak yetkili organların denetim ve bilgisine sunulur(GYMY, m. 42)."

1.5. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN DEFTERLER

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 6'ıncı maddesine göre tutulması gereken defterler, yevmiye defteri, büyük defter, kasa defteri ve yardımcı hesap defteridir. Kullanılacak defterlerle ilgili düzenleme yapmaya Bakanlık yetkilidir.

1.5.1. Yevmiye Defteri

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin, yevmiye tarih ve müteselsil numara sırasıyla,

maddeler halinde düzenli olarak kaydedildiği defterdir. Açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak bu deftere kaydedilir(MYMY, m. 6).

1.5.2. Büyük Defter

MYMY'ne göre büyük defter, yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre ilgili hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir(MYMY, m. 6).

1.5.3. Kasa Defteri

Büyük defterin kasa işlemlerine ait bölümünde, yer alan bilgilere ilaveten günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlendiği defterdir(MYMY, m. 6).

1.5.4. Yardımcı Hesap Defteri

Yardımcı hesap defterleri; hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir(MYMY, m. 6).

Bu defterlerle ilgili mevzuatta açık ve net olarak belirlenmiş bir şekil yoktur. Bilgi işlem kayıtlarında yapılan kayıtlar doğrultusunda belirlenmiş formatları vardır. Bununla birlikte yeni muhasebe kayıt sisteminin en önemli aracıdırlar. Yardımcı hesaplar ve defterleri olmaksızın hesap planından bilgi alınamaz, alınan bilgilerde yeterli veri içermez(Gülşen vd, 2007: 59).

İKİNCİ BÖLÜM

2. BÜTÇE KAVRAMI, BÜTÇE SİSTEMLERİ VE BÜTÇENİN İŞLEYİŞİ

2.1. BÜTÇE KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Günümüzde, maliyetinin büyüklüğü ya da sosyal sorumluluk gibi nedenlerle özel sektör tarafından karşılanmayan veya karşılanamayan hizmetler kamu kesimi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bütçe en yalın şekliyle, kamu kesiminin meydana getirdiği hizmetleri finanse eden araçtır. Globalleşmeyle birlikte devletlerin yerine getirmek zorunda olduğu hizmetlerin fazlalaşması ile maliyet ve kalite artışı yaşanmasının yanında, bu hizmetleri karşılamak amacıyla toplanan gelirlerde artış meydana gelmemesi, gelirler ve giderler arasında kurulması zorunlu olan dengenin bozulmasına neden olmuştur. Bu durum, harcama artışı yaşayan devletlerin bütçe yapma zorunluluğunu ortaya çıkarmakla birlikte bütçenin önemini de arttırmıştır.

Bütçe kelimesi, Latince "bulga" kelimesinden gelmektedir. Bu kavramın İngilizce karşılığı "budget" veya "balance"tır. "Budget" kelimesi dünyada yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu kelime, kavramın ortaya ilk çıktığı İngiltere'de "para çantası" karşılığı kullanılmıştır. "Budget", İngiltere'de Hazine Bakanının bütçeyi Parlamentoya sunulmak için taşıdığı ve bütçe evraklarını bulunduran çantayı ifade etmiştir(Dülger vd, 2012: 4).

Bütçe, kamu ekonomisinin konusu olan kamu mal ve hizmetleri üretiminin finansman aracıdır. Bu nedenle de, piyasa ekonomisinin karşılayamadığı ihtiyaçlar için kamu kesimi bu nitelikteki hizmetleri üretir. Yürütme gücünü oluşturan kurum ve daireler, yasama organınca onaylanmış olan bütçelerde belirtilmiş ödenekleri kullanarak söz konusu hizmetleri üretir ve bunun gerektirdiği gelirleri toplar. Yargı organları da, bütçeye ilişkin olarak kamu yönetimi birimleri, kamu görevlileri ve yurttaşlar arasında ortaya çıkan hukuksal anlaşmazlıkları çözer ve karara bağlar(Ataç vd, 2011: 3).

Bütçe ve sistem kelimelerinden oluşan bütçe sistemi kavramı; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, mevcut kaynakların en iyi şekilde planlanarak mali imkanlar dahilinde kullanılmasını ve hedeflere ulaşmak için alternatif program ile faaliyetler arasında tercihlere göre kaynak tahsisi yapılmasını içeren süreç olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bütçeleme sistemi ile mali kaynakların belirli programlara dönemler itibarıyla dağıtımı yapılmaktadır(Özen, 2008: 7).

Devlet bütçesi, devlet gelir ve giderlerinin karşılıklı olarak gösterildiği belge olarak nitelendirilmektedir. Fakat bu gösterim geçmişe ait verilerin değil geleceğe ait verilerin gösterimidir. Bütçe, hükümet politikalarından somut koşullar içerisinde üzerinde mutabakat sağlanan ve uygulanan politika hedeflerinin hangileri olduğunun çok önemli bir ifadesi olarak da fonksiyon göstermektedir. Türkiye'de ise bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hükümleri düzenleyen belgeler olarak mali terminolojideki yerini almıştır(Kurnaz, 2010: 30).

5018 sayılı KMYKK'nun 3'üncü maddesi tanımlar kısmına göre "bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" yi ifade etmektedir(5018 sayılı KMYKK). Bütçe yardımıyla milli gelirin ne kadarının kamu hizmeti için kullanılacağı belirlenmektedir. Bu yönüyle bütçeler, toplumu oluşturan kesimlere kamu kesimi tarafından verilen bir taahhüt niteliğindedir(Acar, 2011: 86).

Bütçe ekonomik, hukuki, sosyal, mali ve siyasi unsurları barındıran bir kavramdır. Bundan dolayı bütçe ile ilgili yapılan tanımlar, bütçeye değişik açılardan bakılabildiği için farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin bütçe tanımlarının bir kısmı bütçenin hukukiliğini ön plana çıkarırken, bir kısmı ise siyasi yönünü ön plana çıkarmaktadır. Bütçeye ilişkin en genel tanım şu şekildedir: Bütçe, devletin ve ona bağlı kamu kuruluşlarının, yıllık gelir ve harcamalarının tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren bir kanundur. Bu tanım genel bir tanım olmasına karşın bütçenin daha çok hukuki yönünü ortaya koymaktadır. Bir başka tanımda ise bütçe, kamu gelir ve harcamalarının mali yıl girmeden önce yapılan tahminleri ile bu tahminlerin uygun bulunduğunu belirleyen

bir parlamento tasarrufudur denilerek bütçenin siyasi yönü ortaya koyulmuştur. Ekonomik açıdan bütçe kavramı ise, devletin belirli bir dönem içinde milli ekonomideki "gelir-gider" dengesini gösteren bir tablodur. Bir başka ifadeyle bütçe, devletin her yıl vergi ve benzeri yollarla milli ekonomiden ne kadar gelir toplayacağını ve toplanan gelirlerin nerelere harcanacağını gösteren bir belgedir (Kılıçer, 2012: 3).

Bütçe hakkı, çeşitli kaynaklardan elde edilecek gelirlerin ve yapılacak harcamaların miktarlarının egemenlik hakkının bir ifadesi olarak millet tarafından belirlenmesidir(Dileyici ve Özkıvrak, 2010: 34). Bütçe hakkı demokratikleşme ile paralel bir gelişme göstermiştir. Bütçe hakkının tarihsel gelişimi, demokratik parlamenter rejimlerde bütçe hakkının yasama organı tarafından kullanılması sonucunu doğurmuştur.

Türkiye'de ilk kez Tanzimat döneminde dilimize giren bütçe kelimesi daha önce "Muvazene-i Umumiye Lahiyyası" veya "Muvazene Defteri" adıyla kullanılmış ve Cumhuriyet döneminde ilk defa Teşkilatı Esasiye Kanunu'nda (1924 Anayasası) bütçe terimine yer verilmiştir(Eğilmez, 2012: 3).

Türkiye'de bütçe hakkı ilk defa 1876 tarihli Anayasa ile kabul edilmiş olmakla birlikte bu hükümler hiçbir zaman hayata geçirilememiştir. 1876 Anayasası, Padişah II.Abdülhamit tarafından uygulanmamıştır. Bütçe, devlet hayatına 1908 yılında II. Meşrutiyetle girmiştir. 1876 Anayasasında vergilerin yıllık olması, gelir ve giderlerin bölümler itibariyle onanması ve bütçenin yıllık olması ilkelerine yer verilmiştir(Badem, 2003: 11).

1924 Anayasasında Meclis'e giderleri belirleme, gelir ve malların kullanılmasına izin verme gibi haklar verilerek bütçe hakkının gelişmesi sağlanmıştır.

1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ilk defa bütçe kavramı tanımlanmış, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu kanun ile ilk defa modern bir bütçe yapısı

oluşturulmuştur. Bu düzenlemelerden sonra 1961 ve 1982 Anayasalarında da mali hükümlere yer verilmiş ve bütçeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler içinde ilk defa 1961 Anayasası'nda tam anlamıyla bütçe hakkına yer verilmiştir(Kurnaz, 2010: 33).

1961 Anayasası ile de bütçe hakkı pekiştirilmiş ve hükümler daha ayrıntılı hale getirilmiştir. Bu anayasaya göre, bütçe hakkı parlamento tarafından halk adına kullanılacaktır. Ayrıca "Milli Bütçe" kavramına yer veren ilk anayasamızdır.

1982 Anayasasında ise bütçeyle ilgili hükümlerin, ilkelerin ve parlamentoya verdiği sorumlulukların çok fazla değişiklik göstermeden kabul edildiği görülmektedir. Bütçenin görüşülmesi ve kabul edilmesi süreci, Kesin Hesap Kanunu tasarısının teslim tarihi, genel ve katma bütçeli kuruluşların bütçe düzenleme süreleri, Sayıştay'ın sorumluluk alanının fazlalaştırılması gibi değiştirilen maddeler çağdaş bütçelerin düzenlenmesi ve denetlenmesiyle birlikte düşünüldüğünde, bütçe hakkının gelişiminin diğer ülkelerden geç olmakla birlikte tamamlandığı görülür.

Bütçe ve bütçe hakkının dünyadaki gelişimi Türkiye'deki gelişimden daha eskiye dayanır. Dünyada bütçe hakkı konusunda örnek olan ilk ülke İngiltere'dir. Fransa'da halk, bütçe hakkını 18. Yüzyılda kazanmış ve bütçe hakkı kanunlarla koruma altına alınmıştır. A.B.D.' de ise diğer ülkelerden farklı olarak bütçe hakkı, bağımsızlık hareketinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Bütçenin tarihi gelişiminde, İngiltere bütçe hakkının kabul edildiği ilk ülke olması nedeniyle en ön sırada yer almaktadır. 13. yüzyıl İngiltere'sinde savaşlar nedeniyle artan harcamalar, sürekli şekilde yapılan vergi artışları ile finanse edilmeye çalışılmıştır. Bu durum vergi yükü altında ezilen halkın huzursuzluğuna neden olmuştur. Söz konusu huzursuzluk ve yapılan baskılar sonuç vermiş, bütçe hakkının dünyadaki ilk örneği olan "Magna Carta" denilen Büyük Ferman kral tarafından imzalanmıştır. Böylece kral belirlenmiş şartlar dışında halktan vergi talep etme hakkından mahrum bırakılmıştır. Ayrıca belirtilen haller dışında vergi talep etme hakkı Şehir Meclisinin kararı ile mümkün kılınmıştır. Magna Carta'yı takip eden dönemler içerisinde özellikle 17. yüzyılda halkın hak ve hürriyetlerini koruma altına

alan düzenlemeler yapılmıştır. Bütçe hakkının tamamlanması için bütçe giderlerinin de parlamento onayına sunulmasını sağlayacak düzenleme de yine 17. Yüzyılda yapılmıştır(Kurnaz, 2010: 31).

Fransa'da 1789 Büyük Devrim(Fransız İhtilali) sonrasında, 1789'da ilk defa vergi hakkı gerçekleşmiş ve 1791 yılında bütçe hakkı ilk defa anayasaya girmiştir. 1831'den sonra bütçe ödeneklerinin bölümler itibariyle onaylanması ilkesi getirilmiştir. 1862 yılındaki Muhasebe-i Umumiye Kararnamesi ile bütçe hakkının ulus temsilcilerince kullanılması, bugünkü anlamıyla gerçekleşmeye başlamıştır(Ataç vd, 2011: 19).

Bütçe hakkı konusunda Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan gelişmeler farklı bir şekilde ortaya çıkmıştır. ABD bağımsızlık hareketi bütçe hakkının tanınması ile eş zamanlı olarak başlamıştır. İngiliz kolonisi olan eyaletlerde İngiliz parlamentosu tarafından koloni organları dışarıda bırakılarak getirilen yeni vergiler ABD ihtilalinin ilk kıvılcımları olmuştur. ABD örneğinde olduğu gibi aslında bütçe ve dolayısıyla bütçe hakkı yalnızca mali ve iktisadi açıdan ele alınmamalıdır. Bütçenin halkın refahı üzerindeki doğrudan etkisi, bütçe hakkının tanınmasının ülkelerin demokratikleşme ve özgürleşme çabaları ile eş zamanlı olarak gelişimine neden olmuştur(Kurnaz, 2010: 31).

2.2. BÜTÇE İLKELERİ

Bütçelerin kendilerinden beklenenleri yerine getirebilmesi, doğruyu yansıtması ve bilgilerin güvenilir olması için uyulması gereken bir takım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar bütünü bütçe ilkeleri olarak düzenlenmiş ve literatürdeki yerini almıştır.

Bütçe ilkelerinin gerek sayı gerekse yapıları konusunda yazarlar arasında birleşme sağlanamamakta, bütçe ilkeleriyle ilgili farklı sınıflandırmalara ve açıklamalara rastlanmaktadır. Başlıca bütçe ilkeleri genellik, yıllık olma, teklik, açıklık, doğruluk, samimiyet, denklik, önceden izin alma, giderlerin öncelikle

bölümler itibariyle oylanması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri olarak belirtilebilir(Dülger vd, 2012: 18).

Her biri, bütçenin mali ve sosyo-ekonomik fonksiyonlarının başarısı ve etkinliği bakımından büyük önem taşıyan bütçe ilkeleri arasında; genellik, birlik, tahsis, ön izin, yıllık olma, alenilik ve açıklık, doğruluk ve samimilik, anlaşılırlık, denklik, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ilkeleri belirtilebilir(Akdoğan, 2009: 333).

2.2.1. Genellik İlkesi

Devletin bütün gelirlerinin ve giderlerinin tam olarak bütçede yer alması olup, bu yapılırken; gelir ve giderlerin birbirlerinin arkasına gizlenmeyecek şekilde, ayrı ayrı tutarlar halinde gösterilmesi ve kamu gelirlerinin önceden belirli bir hizmete karşılık olarak gösterilmeksizin bütün kamu gelirlerinin bütün kamu giderlerinin karşılığı olarak kabul edilmesidir(Akdoğan, 2009; 334).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere genellik ilkesini kendi içinde üçe ayırıp incelemek doğru olacaktır.

Bütün kamu gelir ve giderlerinin bütçede yer alması, devlet hazinesinin tek bir varlık olarak görülmesi, tüm gelirlerin ortak bir havuzda toplanması ve giderlerin de bu havuzdan karşılanması anlamına gelmektedir. Bütçenin devletin bütün gelir ve giderlerini kapsaması, bütçe dışında devlet harcama veya gelirinin bırakılmaması demektir.

Gelir ve giderlerin ayrı ayrı tutarlar halinde gösterilmesi ise, bütçenin gayri safiliği ile ilgilidir. Yani, gelir ve giderler arasında mahsup yapılamayacağı vurgulanmaktadır. Gelirler ve giderler brüt tutarlar olarak farklı takip edilerek dönem sonu karşılaştırması yapılmaktadır. Bu uygulamaya gayri safi yöntem denilmektedir.

Gelirlerin önceden bir gidere tahsis edilememesine ise adem-i tahsis yöntemi denilmektedir. Bu yöntemde, herhangi bir kamu kuruluşu belirli bir gideri karşılamak

adına gelir elde edemez yada tahsil ettiği geliri doğrudan belirli bir ihtiyaç için harcayamaz. Bu ilkeye göre, gelirler öncelikli olarak bahsi geçen havuza gitmekte, harcamalar da bu havuzdan karşılanmaktadır.

2.2.2. Birlik(Teklik) İlkesi

Birlik ilkesine göre, devlete ait tüm gelir ve giderlerin tek bir bütçede yer alması gerekir. Kamu kurum ve kuruluşlarının, kendi mali durumlarını içeren bütçelerinin konsolide edilerek tek bir bütçede toplanması ve böylelikle devlete ait bir tek bütçenin oluşması sağlanmaktadır. Türkiye'deki bütçe çeşitliliği düşünüldüğünde birlik ilkesi, harcama ve gelir arasındaki bağı kurmaya ve maliyet hesaplarının yapılmasına imkan tanımaktadır.

2.2.3. Yıllık Olma İlkesi

Bütçenin yıllık olması ilkesi; gelir ve gider tahminlerinde doğruluk derecesini artırmak, bütçe denetimini daha doğru ve verimli yapmak amacıyla, bütçe gelir ve giderlerine ilişkin izin ve yetkilerin bir yıl için verilmesini öngörmektedir. Buna göre, gerek gelir tahminleri gerekse ödenekler ancak bir yıl için geçerli olabilecektir(Dülger vd, 2012: 20).

2.2.4. Ön İzin İlkesi

Bütçenin genel tanımlarından da hatırlanacağı üzere bütçe, yasama organı tarafından belirli bir süre için yürütme organına harcama yapmak ve gelir tahsil etmek amacıyla verilen bir ön izindir. Bu ilke gereği mali yıl başlamadan önce, yasama organı tarafından bütçe yasası aracılığıyla yürütme organına ilgili mali yıl süresince gelir toplama ve gider yapma yetkisi verilmektedir.

2.2.5. Anlaşılır Olma İlkesi

Bu ilke kapsamında hazırlanan bütçelerin, gerek yasama ve yürütme organı üyeleri gerekse toplumun bütünü tarafından açık ve anlaşılır olması gerekir. Bütçe

uygulama sonuçları ile bütçe tahminlerinin, incelemek isteyen herkes tarafından doğru bir şekilde ve kolaylıkla anlaşılmasını sağlamaya yönelik bir ilkedir.

2.2.6. Alenilik İlkesi

Hiçbir kısıtlama ya da engel olmadan, bütçe tahminleri, gerçekleşme raporları, uygulama sonuçları ve ilgili mali yıl içinde bütçe ile ilgili olarak düzenlenen tüm belge ve raporlara istenildiği anda ulaşılması, bu ilkenin bir sonucudur. Alenilik ilkesi kapsamında halk, yapılan harcamalardan ve daha geniş ölçüde hükümetlerin izledikleri ekonomi politikalarından haberdar olmaktadır.

2.2.7. Mali Saydamlık İlkesi

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirmesini ifade eder. Bu amaçla bütçeler, görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmasını sağlamalıdır. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur(Dülger vd, 2012: 23).

2.2.8. 5018 Sayılı KMYKK Göre Bütçe İlkeleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13'üncü maddesinde, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulması gereken kurallar düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre;

- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.
- Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

— Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.
— Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.
— Bütçe, kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
— Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.
— Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.
— Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.
— Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.
— Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.
— Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.
— Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.
— Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
— Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.
— Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

2.3. BÜTÇELEME SİSTEMLERİ

Bütçe genel anlamda, tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, karlar ile maliyetlerin tahminini içeren bir faaliyet planıdır. Bu kavramdan geliştirilen bütçeleme ise, gelecekteki belirli bir zaman içinde yapılacak işleri önceden ve sayısal olarak gösteren bütçenin yapılabilmesi için gerekli teknikler ve yöntemlere verilen genel addır(Haftacı, 2010: 99).

Sınırlı kaynaklarla toplumun sonsuz ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışan devletler, bu ihtiyaçları karşılarken hem maliyet hem de kamu yararı gözetmek zorunda olduğundan tercih yapmak zorunda kalacaktır. Kaynakların yarar, kurum veya yapılması gereken işler arasında dağıtılması, bu dağılımda ağırlığın nasıl olması gerektiği bütçelemenin en önemli kararını oluşturur.

İşte, kaynakların belirli işler, belirli amaçlar veya belirli kurumlar arasında nasıl dağıtılacağının tespiti için geliştirilen teknikler, bütçeleme sistemlerini oluşturur. Geçmişte devletin ekonomideki rolünün azlığı, günümüzde giderek bu rolün farklılık göstermesi nedeniyle bütçelemede de değişik ölçüler kullanılmıştır. Bu farklılığı klasik ve çağdaş bütçe sistemleri olarak ikiye ayırmak mümkündür.

2.3.1. Klasik(Geleneksel) Bütçe Sistemi

Devlet faaliyetlerinin; bazı temel hizmetlerin yürütülmesi ile sınırlı düzeyde tutulması, ekonominin doğal dengesini saptırıcı girişimlerden kaçınılması düşüncesinin bir uzantısı olarak, klasik bütçe teorisi içerisinde devletin fonksiyonları son derece sınırlı düzeyde düşünülmektedir. Bütçenin önemi, gelir ve gider uygulamaları bakımından gerekli izin ve yetkinin verilmesi ile denetim açısından ortaya çıkmaktadır(Akdoğan, 2009: 395).

Temel çıkış noktasında kamu harcamalarının denetlemesi, israf ve suistimallerin önlenmesi vardır. Harcama kontrolü temel amaç olunca bunu başarmanın da en kolay yolu, bütçe girdilerini denetlemekten geçmektedir. Bu bütçeleme sisteminde, devletin bir yıl sonra neleri satın alacağının bir listesi yapılmaktadır. Ne kadar işçilik satın alınacak ve ne kadar ödeme yapılacak, ne kadar elektrik tüketilecek ve ne kadar ödeme yapılacak gibi soruların yanıtları aranmaktadır. Klasik bütçeleme, kaynak kullanım sürecinin ilk aşaması ile ilgilidir. Bir başka deyişle girdilerin satın alınması klasik bütçenin odaklaştığı ilk aşamadır(Dülger vd, 2012: 33).

Klasik bütçe sisteminde amaç, kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin, yasama organınca onaylandığı şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini denetlemek

olmuştur. Bu bütçe sistemi, kamu harcamalarını parasal yönden mali açıdan denetlemeyi amaçlamaktadır. Ödenekleri veren yasama organı, temelde, kamu kesimine aktarılan fonların tahsis edildikleri harcama kalemlerinde kullanılıp kullanılmadığını kontrol eder(Badem, 2003: 25).

Türkiye'de 1973 yılına kadar klasik bütçe sistemi uygulanmıştır.

Tercihlerin saptanmasında kolaylık ve belirlilik olması; tahmin ve hesaplama yükünün az ve kolay oluşu; sert ilkelere bağlı kalınarak ödenek israfının engellenmesi; idareye istikrar ve personele uzmanlık sağlanması; bütçe süreciyle ilgili anlaşmazlıkların siyasi pazarlık süreciyle çözümlenebilmesi ve bütçeyi hazırlayacak bürokrat kadroya bütçenin içeriğinde yer alacak yapılması planlanan hizmetler konusunda geniş bir takdir hakkı ve siyasi baskılardan uzak kalma olanağı sunması klasik bütçenin avantajları olarak sıralanabilir(Seldüz, 2004: 9).

Ancak; hedeflerin ve sonuçların açık, tam ve yeterli şekilde belirtilmemesi; sadece girdileri ve harcamacı kurumları ele alması; kısa vadeli olması; hizmetlerin tam maliyetleri hakkında bilgi yetersizliği ve gelecek yıl maliyetlerinin kapsanamaması; bütçe gelir ve giderlerinin hep artış yönünde olmasının bir prensip haline dönüşmesi; bütçenin yalnızca mali fonksiyonuna ağırlık verilmesi; bütçe sisteminin katı kurallara bağlı olup esneklikten uzak olması; bazı faaliyet ve kaynakların genel bütçe dışında kalması; etkinliği ölçecek kıstas ve ölçütlerin olmayışı; hizmetler ve idari birimler arası ilişkilerin tam kurulamamış olması gibi önemli dezavantajları bulunmaktadır(Seldüz, 2004: 9).

2.3.2. Çağdaş Bütçe Sistemleri

Devletin ekonomide ön plana çıkması ve ekonomide birçok faaliyetin kamu kurumları tarafından yapılmaya başlanmasıyla birlikte geleneksel bütçe sisteminin yetersizliği de ön plana çıkmıştır. Toplumun ihtiyaçlarının pek çoğunun devlet tarafından karşılanması ve kamu yönetiminde etkinlik sorununun ortaya çıkması gibi nedenler modern bütçe sistemlerine ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Böylece birçok

ülkede geleneksel bütçe sisteminden vazgeçilerek ihtiyaçları karşılayacak bütçeler düzenlenmesi için çalışmalar başlatılmıştır(Özen, 2008: 10).

Birinci dünya savaşı, arkasından gelen 1929 ekonomik krizi ve ikinci dünya savaşı ile birlikte ekonomide görülen gelişmelere paralel olarak kamu maliyesi anlayışında da değişiklikler meydana gelmiş, bu değişikliklerle birlikte klasik bütçeleme sistemi terk edilmiştir(Oral: 2005: 7).

2.3.2.1. Performans Bütçe Sistemi

Performans bütçeleme sistemi kamu kurumlarının faaliyet performansları ile bunları başarma dereceleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Fakat bu uygulama, klasik bütçede olduğu gibi kullanılan kaynaklar üzerinde yoğunlaşmaz. Performans bütçeleme, mali yıl içinde ölçülebilir faaliyetlerin maliyetlerini tahmin etmeye çalışır. Kaynak kullanma sürecinin ikinci aşaması olan satın alınan girdilerle belirli faaliyet ve işleri yapma üzerinde yoğunlaşır(Dülger vd, 2012: 34).

Devletin yüklendiği görevleri yerine getirebilmesi bakımından gerçekleştirdiği hizmetler ile bunların birim maiyetinin önem kazandığı bir bütçeleme sistemidir. Mal ve hizmet üretimi yapmaya yönelik kamu kuruluşlarının, faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesi güdülen amaç olup, üretim maliyetinin düzeyi ile üretimin miktarı arasındaki ilişki önem taşımaktadır(Akdoğan, 2009: 398).

Bu sistemde ödenekler, kamu kurumlarının yürüttükleri faaliyetlerin birim maliyetleri hesaplanarak belirlenmektedir. Birim maliyet fiyatlarının hesapları, sonuçların hesaplanması ve tahminlerin mümkün olduğu kadar kesinlikle yapılması için “maliyet-fayda” , “maliyet-etkenlik” , “sistem analizi” , “lineer programlama” , “hareket araştırması” gibi analitik tekniklerden yararlanılır(Çildir, 2010: 24).

Performans bütçe sisteminde, gerçekleştirilmesi planlanan amaçlar ile alternatif programların maliyetlerinin hesaplanması önem arz etmektedir. Performans bütçe uygulaması bakımından ulaşılan sonuçların değerlendirilmesinde güçlüklerle karşılaşılabilmektedir. Birimlerin kavranması ve ölçülmesinde güçlüklerle

karşılaşıldığı gibi, kıyaslama yapmak bakımından da sorunlar ortaya çıkabilmektedir(Kılıçer, 2012: 10).

Kamu yöneticilerinin iş yükü veya amaçlara ulaşma derecelerini göstermesi nedeniyle performans bütçe kavramından hoşlanmaması, faaliyetlerin başarılıp başarılmaması durumuna göre yöneticilerin değerlendirilmesine olanak sağlaması nedeniyle bürokratlar tarafından sevilmemesi, bütçenin hazırlanmasının maliyetinin yüksek olması, bazı performans ölçütlerinin (yapılan tutuklama sayısı gibi) uygun olmaması veya yanıltıcı olması ve bazı kamu hizmetleri için (savunma hizmeti gibi) performans bütçeyi uygulamanın imkansız olması gibi eleştirileri bulunmaktadır.

2.3.2.2. Program Bütçe Sistemi

Program bütçe, performans bütçenin bir uzantısı ve daha gelişmiş bir türüdür. Bunun yanı sıra, Planlama, Programlama, Bütçeleme sisteminin de hazırlayıcısı ve bu sistemin bir uygulama aracı olarak değerlendirilmektedir. Program bütçe, bir mali yıl içinde devlet daireleri tarafından yerine getirilecek ana fonksiyonları ve bu fonksiyonların yerine getirilmesiyle gerçekleştirilecek amaçları ifade eden bir bütçe sınıflandırmasıdır(Çildir, 2010: 25).

Program bütçeleme sistemi aynı kamusal amaca yönelik çalışan tüm faaliyetleri ve programları düzenlemeye çalışır. Bu faaliyet veya programların hangi kamu kurumunun sorumluluğu olduğuna bakılmaz. Örneğin kariyer geliştirme programı için birçok kamu kurumunda bulunan meslek edindirme faaliyetleri birlikte düşünülecektir. Bu biçimde, farklı kamu kurumlarının faaliyetlerinin koordine edilmesi ile kamusal hizmetler daha iyi yerine getirilebilecektir. Program bütçe, kaynak kullanım sürecinin son aşaması olan yapılan kamu hizmetinin sonuçları ve toplum refahı üzerindeki etkileri ile ilgilenir(Ataç vd, 2011: 45).

Kamu hizmetlerinin en üst düzeyde yerine getirilmesi ve kamu giderlerinin etkinliği ve verimliliğinin yükseltilmesi amacıyla, bütçe kaynaklarının optimal düzeyde kullanılması, program bütçenin temelini oluşturmaktadır. Verimliliğin arttırılması ve israftan kaçınılması yanında, ödenekler; harcama kalemlerine göre

değil, planda belirtilen hedeflerin gerektirdiği hizmetler için ayrılmaktadır(Akdoğan, 2009: 400).

Türkiye'de 1973 yılından itibaren bütçe sınıflandırmaları "program bütçe esası" na göre yapılmaya başlanmıştır. Bağlanan büyük ümitlere ve çeşitli ülkelerde uzunca bir deneysel dönemin aşılmış olmasına rağmen, program bütçe tekniklerinin uygulanması Türkiye'de ve diğer uygulanan ülkelerde pek başarılı sonuçlar sağlayamamıştır. Bütçe sistemiyle plan-bütçe ilişkisi yeterince kurulamamış, planların uzun süreli, bütçelerinse yıllık olması kavramlar arası uyumu zorlaştırmıştır(Badem, 2003: 29).

Program bütçe sistemine yöneltilen bazı eleştiriler şunlardır: Özellikle büyük örgütlerde programların birden çok kamu kurumu faaliyetini içermesi nedeniyle örgüt yapılarının yeniden düzenlenmesinin gerekli olabilmesi ve bu durumda maliyet hesabı çıkarmanın güçlüğü, bir programın birden fazla amacı yerine getirmesi nedeniyle ortaya çıkan maliyetin hangi programa yükleneceğinin tespit edilememesi ve yasama organının karar alma önceliğinin elinden alınarak nesnel ölçütlere dayandırılmasıdır.

2.3.2.3. Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi (PPBS)

PPBS, modern bütçe sistemleri içinde performans ve program bütçenin daha kapsamlı bir şekli olup, planlama ve bütçeleme arasında uyumu esas almaktadır. Sistemde, program bütçeye benzer olarak çeşitli hizmetler programlara göre sunulmakta ve programlar alt-programlar, faaliyet ve projelere dönüştürülmektedir. Ancak program bütçe sisteminden farklı olarak PPBS, planlama sürecini de kapsamakta ve böylece plan-bütçe uyumunu sağlamayı hedeflemektedir(Özen, 2008: 16).

PPBS sürecinin üç önemli aşaması vardır. Planlama aşamasında, belirlenen hedeflere ulaşma yollarının değerlendirilebilmesi için kısa ve uzun vadeli hedefler belirlenir. Programlama aşamasında, planlama aşamasında alınan kararlar, kamu yönetiminin her düzeyinde karar alma sürecine tabi olacak olan öncelikler

hiyerarşisine göre düzenlenmiş olan programlara entegre edilir. Üçüncü aşama her çok yıllı programın kimin ne yaptığının belirlenerek gerekli kaynakların ve kaynaklara göre gerekli ödeneklerin ayrılması yoluyla özel yıllık faaliyetlere dönüştürülmesi aşamasıdır. Bu aşamalar sonucunda planlama ve bütçeleme programlar vasıtasıyla birbirine entegre edilmektedir(Oral, 2005: 9).

PPBS modern bir bütçe sistemi olarak özellikle geleneksel bütçe sistemine göre birçok olumlu yana sahiptir. PPBS, bütçe uygulamalarına açıklık getirir. Kuruluşların faaliyetleri ile hedeflerinin karşılaştırılmasını mümkün kılar, karar verecek olan yöneticilere çeşitli seçenekler arasında seçim yapma imkanı verir. Yöneticilerin sorumluluklarını artırır ve idari yapılarını geliştirmeleri yönünde yöneticileri zorlar. Ayrıca PPBS, programların tamamlanma süresi içindeki toplam maliyetlerin ortaya koyulmasını sağlar ve bütçe kaynaklarının etkin, verimli kullanımına, israf ve suistimallerin olmamasına zemin hazırlar(Kılıçer, 2012: 12).

PPBS'nin olumsuz yanları da bulunmaktadır. Öncelikle PPBS, masraflı bir sistemdir. Sistemde bütçe gelirleri ve devlet borçlarına ilişkin işlemlerin açık olarak gösterilmemiş olması ve nihai amacın her zaman anlamlı bir şekilde belirtilememiş olması sistemin bir diğer olumsuz yanlarındadır. Bununla birlikte, uygulamada yetki ve sorumluluk konusunda bütçe ve planlama daireleri arasında eşgüdümün sağlanamamış ve PPBS sihirli bir değnek gibi sayılıp konuya yaklaşımda yanılgıya düşülmüştür. PPBS klasik sisteme kıyasla bütçelemede bir devrim olarak tanımlanmış, fakat uygulamada bu nitelikte bir sonuç alınamamıştır(Kılıçer, 2012: 13).

2.3.2.4. Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemi

Tüm harcamaların ve faaliyetlerin ilk kez yapılıyormuş gibi, yeniden ve baştan belirlendiği bir bütçeleme tekniği ve sistemidir. Daha önceki faaliyetler ve harcamalar bu bütçe sisteminde dikkate alınmaz. Sıfır tabanlı bütçeleme sisteminde, sanki ilk kez bir faaliyete girişiliyor ve bunun için ilk kez harcamalara başvuruluyor gibidir. Bu bütçe tekniğinde, bütçedeki her faaliyet değerlendirilir, bütçedeki her harcama alternatifleri birbirleriyle mukayese edilir. Bu teknik ilk kez ve yaygın

olarak A.B.D.'de başarı ile uygulama alanı bulmuştur. Fakat deneyimler bu sistemin, her sektörde başarılı olmadığını, ya da sonuç alınamadığını da ayrıca göstermiştir. Sağlık sektörü bunlara örnek gösterilmektedir(Çataloluk, 2006: 230).

Söz konusu bütçe sisteminde, sunulan her hizmet ve bu hizmetin ödeneğinin önceden varolmadığı varsayıldığında, bir çıktının en düşük maliyetle elde edilmesi için en etkin usulün ne olduğunun ortaya konulması ve belirlenmesine çalışılmaktadır(Akdoğan, 2009: 402).

Sıfır esaslı bütçelemenin üstün yanları olarak şunlar söylenebilir: Sıfır esaslı bütçeleme sistemi, klasik bütçelemede olmayan, iş yükü, performans ölçüleri gibi yöneticilerin kullandığı verileri üretmesi açısından bir avantaja sahiptir. İkinci olarak kamu kurumunun içindeki önceliklerin gözden geçirilmesine yardımcı olmaktadır. Üçüncü üstünlük olarak bütçe hazırlıklarının, aşağıdan yukarıya doğru olması, bütçe kararlarının daha iyi alınmasına yardımcı olabilmesi söylenebilir. Son olarak alternatif kaynaklarla yapılabilecek işleri ortaya koyması nedeniyle kaynak tasarrufu sağlayabilmektedir(Dülger vd, 2012: 41).

Sistemin bazı olumsuzlukları ise; bu sisteme göre bir bütçenin hazırlanması, klasik sisteme göre çok fazla zaman ve iş yükü getirmektedir. Sıfır esaslı bütçe sistemi, yöneticilerin programları değerlendirme yeteneklerini abartmakta, buna karşılık teknik ve politik yönlerini ihmal etmektedir. Bir diğer önemli eksikliği de, bu sistemin sadece giderlerle ilgilenmesi ve bütçenin gelir yönüne ilişkin yeni bir bakış açısı getirmemesidir(Badem, 2003: 33).

2.3.2.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi(PEB)

Kelime olarak, iş yapma, yerine getirme, başarma gibi anlamları olan "performans" sözcüğünün kamu sektöründe kullanılmasının temelinde, hükümetlerin sunduğu hizmetlerin etkin ve etkili olması gerekliliği ile bunların ölçülebilmesi yer almaktadır. Burada en düşük maliyetle en fazla çıktı elde etmek amacı kapsamında etkinlik, kullanılan kaynaklar (girdiler) ile üretilen mal ve hizmetler (çıktı) arasındaki ilişkiyi gösterirken; etkililik bu mal ve hizmetlerin toplum üzerinde yarattığı etkileri

(sonuç) yani çıktılarla sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Böylece, vatandaşların taleplerinin karşılanması ve sorumluların taahhütlerinin gerçekleşme düzeyinin ölçümünde bütçenin önemini ve etkisini artırarak "performans" ve "bütçe" kavramları bütünleşmektedir(Yılmaz, 2007: 8).

Performans esaslı bütçe, kaynak tahsislerinin programlarda, stratejik planlarda, kurumsal ya da üst politika dokümanlarında yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için yapıldığı; performans hesap verebilirliğinin etkililik, etkinlik ve ekonomiklik ölçümleriyle sağlandığı bir bütçe sistemidir. Bu bütçe sisteminin diğer bütçe sistemlerinden en önemli farkı, sadece bir bütçe sistemi olmayıp aynı zamanda bir yönetim aracı olmasıdır. Bu nedenle günümüzde, çoğu ülke tarafından farklı araçlar kullanılarak ve kamu örgütlenmesi çerçevesinde uyumlaştırılarak uygulanmaya çalışılmaktadır(Karacan, 2010: 14).

PEB, performans yönetimi anlayışının bir parçası olup, organizasyonun misyon ve vizyonuna uygun olarak önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere, kaynakların optimum tahsisini amaçlayan ve önceden belirlenmiş performans ölçütlerine göre, organizasyonun amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının izlenmesini içeren bir bütçeleme süreci yaklaşımıdır(Egeli vd, 2007: 28).

Performans esaslı bütçeleme; üç yıllık bir mali planın, üç yıllık sektör stratejik planları ile bütünleştirilmesini sağlamaya çalışan bir süreçtir. Performans esaslı bütçeleme; girdiden ziyade çıktıya odaklanan, performans esasına dayanarak planlanan bütçe ile gerçekleşen bütçeyi karşılaştırma olanağı sağlayan ve iş başarısını ölçen bütçeleme türüdür. Performans esaslı bütçeleme; karar alıcıların gücüyle, bütçedeki talepleri karşılamak için hükümetin kapasitesini güçlendirmeye yardım etmektedir. Çünkü karar alıcılar, performans çıktılarının sonuçları üzerinde daha doğru ve nitelikli bilgiye sahip olurlar. Performans bilgisi; politika yapıcıların, programların iyi koordine edilmiş amaçları gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceklerine dair pek çok sorusunu cevaplamaya yardımcı olmaktadır(Erbaşı, 2009: 253).

Performans esaslı bütçeleme sistemi, harcamacı birimlerde performans göstergelerinin belirlenerek bu göstergeler doğrultusunda belirlenen amaçlara

ulaşılmasını hedefleyen ve böylece kamu ekonomisinde kaynak dağılımında etkinliği öngören, makro ekonomik hedeflere ulaşılabilirliği bünyesindeki stratejik plan, etkinlik analizi gibi uygulamalarla değerlendirebilen ve kamu ekonomisinde sonuç odaklı bir anlayışa dayalı olan bütçe sistemidir(Demircan, 2006: 53).

Sistemin temelde dört amacının olduğunu söylemek mümkündür. Bu amaçlar; hükümet programları çerçevesinde amaç ve kaynakları birlikte değerlendirmek, programları daha etkin yürütebilecek otoriteleri belirlemek, performans bilgisi ile rasyonel karar almaya imkan vermek ve hesap verilebilirliği arttırmaktır. Bu temel amaçlar yanında sistemin kurumsal gelişimi sağlama ve devlet kaynaklarını arttırma gibi bazı amaçları da bulunmaktadır(Özen, 2008: 27).

Sistemin işleyişi ve performansın etkili bir şekilde ölçülebilmesi açısından önemli bir nokta, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesinin gerekliliğidir. Tahakkuk esaslı muhasebeye geçişin en önemli nedeni, devletin maliyetleri hakkında daha kapsamlı bilgi edinmeye olanak sağlaması ve daha etkin devlete doğru bir yönelime imkan vermesidir. PEB'in uygulanabilmesi için önemli bir diğer unsur ise çok yıllı bütçeleme sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasıdır. Çok yıllı bütçeleme yaklaşımı Dünya Bankası tarafından makro disiplinin sağlanması, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılması ve bu kaynakların uygulamada etkin bir şekilde kullanılması için geliştirilmiştir (Özen, 2008: 32).

Performans esaslı bütçeleme sisteminin yasal dayanağını oluşturan 5018 sayılı KMYKK'nda, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başlığı altında; Kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaları gerektiğini belirtmiştir(KMYKK, Md.9). Öngörülen bu sistemle kamu idarelerinde performans kültürünün yerleşmesine zemin hazırlanmıştır. Maddenin devamında kamu idarelerinin bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon,

vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları belirtilmiştir. Anılan maddeye bakıldığında performans esaslı bütçelemenin tanımının yer almadığı ve diğer unsurlarının yani performans programı ile faaliyet raporlarının zikredilmediği görülmektedir. Ancak Kanunun 41 inci maddesi incelendiğinde, kamu idarelerinin harcama birimi düzeyinden başlayarak performans programı hazırlayacakları ve program sonuçlarını performansa dayalı olarak faaliyet raporları ile raporlayacaklarını görmekteyiz. Bu hükümler ile belgelerin birbiri ile ilişkisi dikkate alındığında Kanunda öngörülen modelin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu üçlüsünden oluştuğunu söylemek doğru bir yaklaşım olacaktır(Demirtaş, 2011: 69).

Performans esaslı bütçelemeden beklentileri; etkili kaynak dağılımı, hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi, bütçe hazırlama, uygulama ve denetim sürecinin güçlendirilmesi, hizmet kalitesinin artırılması, mali saydamlığın sağlanması olarak sıralamak mümkündür. Bu beklentiler; mali saydamlık, hesap verebilirlilik, mali disiplin, performans yönetimi, performansa dayalı ücretlendirme, performans denetimi, kamuoyu denetimi, şeklinde de söylenebilir. Bu beklentiler doğrultusunda KMYKK'da; performans esaslı bütçelemenin üçlü bir yapıya oturtulduğu görülmektedir. Bu yapı(Kolçak, 2006: 378);

1. Orta ve uzun vadeli stratejik plan ve planların yıllık uygulamalarının gösterilmesini sağlamak,
2. Bütçeye dayanak oluşturmak amacıyla yıllık performans programı hazırlamak,
3. Performans programı uyarınca, yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının, performansa dayalı olarak raporlanmasını sağlamak şeklinde söylenebilir.

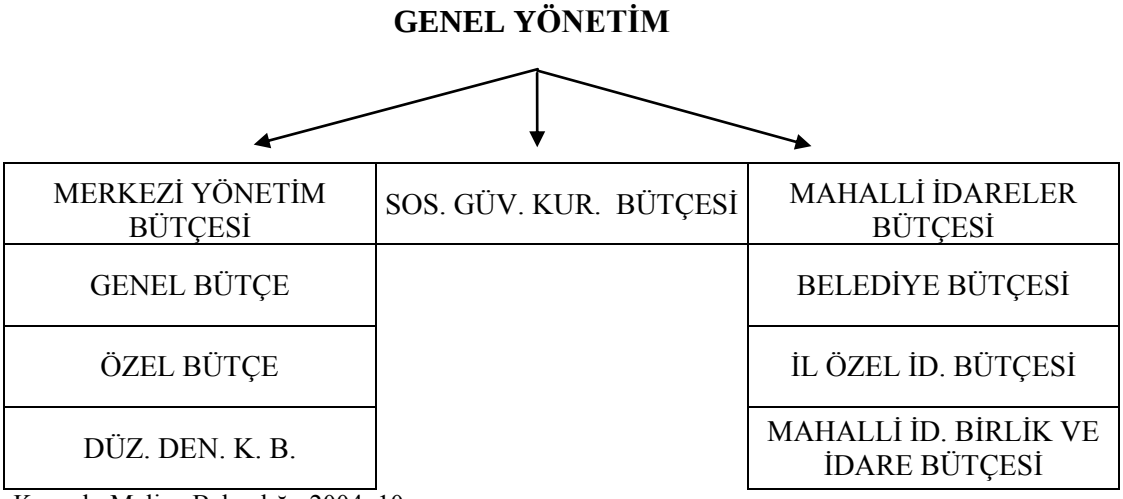
2.4. TÜRKİYE'DE GENEL YÖNETİM KAPSAMINDAKİ İDARELERİN BÜTÇE ÇEŞİTLERİ

Bütçeler kuramsal olarak; çeşitli nitelikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Bununla birlikte, konu Türkiye'nin bütçe sistemi itibariyle ele alındığında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ayrımı göz önünde tutulmak suretiyle, üçlü bir gruplama yapıldığı görülmektedir. Bu paralelde olmak üzere, KMYKK'nu gereğince, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik

kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanmakta ve uygulanmaktadır. Kamu idareleri tarafından, bu bütçeler dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamamaktadır. Bunun temel nedeni, kamuya ait kaynaklar ile bunların kullanımı ile ilgili olarak gerçekleştirilecek yönetimde; uyumluluğu sağlamak, kişisel takdirlerin ve uygulamaların önüne geçmek, kontrol ve denetimi sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmek, fonksiyonelliği sağlayabilmektir(Akdoğan, 2009: 350).

Aşağıdaki tabloda genel yönetimi oluşturan bütçe türleri gösterilmektedir.

TABLO 1: Bütçe Türleri



Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2004: 10

2.4.1. Merkezi Yönetim Bütçesi

5018 sayılı KMYKK'nun on ikinci maddesinde yer alan ifadeye göre, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

2.4.1.1. Genel Bütçe

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve KMYKK'na ekli (I) sayılı cetvelde(EK-III) yer alan kamu idarelerinin bütçesidir(KMYKK, m.12).

Türkiye' de genel bütçe; yasama, yürütme ve yargı erklerinin bütçesi anlamına gelmektedir. Devletin görevlerini yerine getiren ve Türkiye'nin yapısına göre tek olan yasama, yürütme ve yargı organlarının kurum ve kuruluşları genel bütçeli idareler olarak adlandırılır. Bu kuruluşlar tam kamusal mal/hizmet üretip, finansmanlarını genel vergi havuzundan yaparlar. Genel bütçeli idareler, tek bir tüzel kişilik olarak, aynı nakit idaresi kapsamında, kendilerine has malvarlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan dairelerdir. Genel bütçeli idareler, devletin merkezden yönetim esasına göre yürüttüğü tüm kuvvetleri kullanan idarelerdir(Ataç vd, 2011: 130).

2.4.1.2. Özel Bütçe

Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde(EK-IV) yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir(KMYKK, m.12). Özel bütçeli idareleri belirten cetvel incelendiğinde iki gruptan oluştuğu görülmektedir. Birinci grupta, yüksek öğretim kurulu, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri bulunmaktadır. İkinci grupta ise, özel bütçeli diğer idareler yer almaktadır.

Belirli kamu kuruluşları, genellikle faydasının bölünmesi ve pazarlanması güç olan mal ve hizmetten yararlananlara hizmet maliyetinin özel fayda ve maliyete karşılık olan bölümünün ödettirildiği hizmetler sunarlar. Bir başka deyişle yarı kamusal mal ve hizmet üretirler. Buna örnek olarak Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve üniversiteler verilebilir. Bu kuruluşların topluma sunduğu mal ve hizmet maliyetinin ücret, fiyat ve harç olarak faydalanana ödettirilmeyen ve toplumsal faydaya karşılık olan bölümü, kamusal finansman yoluyla vergi yükümlülerince karşılanır(Dülger vd, 2012: 69).

2.4.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve KMYKK'na ekli (III) sayılı cetvelde(EK-V) yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Belirli sayıda kişiden oluşan karar organına sahip, kanunla verilen belli alanda esas itibariyle düzenleme ve denetleme yapmak görev ve yetkileri verilmiş, mali ve idari özerkliğe sahip, yetkilerini kendi sorumluluğu alanında bağımsız olarak kullanan, yasalarda belirtilen ilkeler çerçevesinde hesap veren tüzel kişiliğe sahip kamu kurumlarına Bağımsız Düzenleyici Kurumlar denir(Er, 2010: 184).

Bütçe ile ilgili olarak düzenleyici kurumlar, bütçe ilkeleri, orta vadeli plan, mali plan ve bütçe hazırlama rehberi başlıklı maddelere de tabi değildir. Aslında bütçe ilkeleri bilinen ve genel bütçe ilkelerinden oluşmakta ve mali özerkliği çok etkilemeyecek genel ifadeler ile anlatılmış olmasına rağmen kanun koyucunun mali özerkliği geniş düşünmesinden olsa gerek bu madde de düzenleyici kurumları kapsamına almamıştır. Yine bütçe hazırlamada tam serbestinin sağlanması için bütçe hazırlama rehberi başlıklı madde de düzenleyici kurumları kapsamına almamıştır. Düzenleyici kurumların bütçeleri meclise sunuldukları aşamadan sonra 5018 sayılı Kanunun hükümlerine tabi tutulmuştur. Bütçeye onay veren makam meclis olduğundan bütçenin meclise sunulması, mecliste görüşülmesi ve kabulü ile ilgili prosedüre tabi olunması zorunludur. Bütçenin hazırlanması ve sunulmasında KMYKK'nun 17'inci maddesinde "Düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planlama, performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar" denerek Maliye Bakanlığına değerlendirilmek üzere gönderilmesi ve rehbere uyulması hususları düzenleyici kurumları bağlamayacak şekilde ele alınmıştır. Bahsedilen sınıflandırma sistemine uyulması bütçenin merkezi yönetim bütçesine dahil olurken uyum sağlayabilmesi ve aynı raporlama anlayışına uygun olmasının gereğidir(ER, 2010: 188).

2.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu KMYKK'na ekli (IV) sayılı cetvelde(EK-VI) yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir(KMYKK, m.12).

Sosyal güvenlik kuruluşları; kişileri iradeleri dışında uğradıkları fiziki ve iktisadi tehlikelerin zararlarından kurtarmak veya bu tehlikelerin zararlarını azaltmak, kişiye bu zararlar karşılığında insanlık onuruna yaraşır asgari bir yaşam düzeyi sağlamak amacıyla sosyal devlet ilkeleri gereğince kurulmuş kamu kuruluşlarıdır(Dülger, 2012: 70).

2.4.3. Mahalli İdare Bütçesi

KMYKK'na göre Mahalli İdare Bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir(KMYKK, m12). 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine göre Mahalli idare, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerden oluşmaktadır.

Mahalli idareler arasında en geniş uygulama alanına sahip birimler belediyelerdir. İl özel idareleri ise büyük ölçüde belediye sınırları dışına taşan hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kurulmuş idarelerdir. Köyler en küçük yerel yönetim üniteleridir ve genellikle ihmal edilmektedir. Mahalli idarelerin gelir kaynakları devlet bütçesinden aldıkları vergi payları ve kendi öz gelirleridir. Mahalli idarelerin gelirlerinin yaklaşık yarısından fazlası genel bütçe vergi gelirlerinden verilen paylardan oluşmaktadır. Mahalli idarelerin geri kalan gelirleri vergi dışı gelirlerinden ve faktör gelirlerinden oluşmaktadır(Dülger vd, 2012: 71).

2.5. DEVLET MUHASEBESİNDE ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASININ(ABS) YERİ VE ÖNEMİ

Devlet anlayışında ortaya çıkan değişmelerle birlikte devlet bütçelerinden beklenenler de artmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak yeni bütçeleme teknikleri

geliştirilmeye başlanmıştır: Performans bütçe, program bütçe, planlama programlama bütçeleme sistemi gibi. Çağdaş bütçeleme tekniklerindeki değişmelerle birlikte bütçe sınıflama türlerinin de değişmesi gerekmiştir. Artık bütçelerden beklenen amaçlara ulaşabilmek için harcama sınıflamaları daha çok fonksiyonel ve ekonomik sınıflama biçimine dönüşmüştür. Yeni bütçeleme tekniklerinde mali politikaların uygun bir biçimde analiz edilebilmesi, değerlendirilebilmesi ve daha geniş anlamda kamu kesiminin performansını değerlendirebilmesi için kamu harcamalarının ekonomik ve fonksiyonel sınıflamalarına ihtiyaç duyulmuştur. Ekonomik sınıflama daha çok mali politikaların ekonomi üzerinde etkilerini ölçebilmek ve değerlendirebilmek için uygun iken fonksiyonel sınıflama ise kamu kesiminin performansını belirlemede kullanılabilmektedir(Dülger vd, 2012: 99).

2.5.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tanımı ve Niteliği

"Analitik" kelimesi Fransızca kökenli bir kelime olup "çözümlemeye dayanan, çözümlemeli, çözümle ilgili, tahlil" anlamlarında Türkçe'de kullanılmaya başlanmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması (ABS) ise analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlemeye dayalı bir sınıflandırma şeklini ortaya koymaktadır(Dayar ve Esenkar, 2008: 265).

ABS, ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için kurum faaliyetlerinin harcamalar bakımından kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik kriterlere göre sınıflandırılması olarak tanımlanmaktadır(Erkaş, 2012: 50).

Analitik Bütçe Sınıflandırması sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Bütçe kuramlarından beklenen faydaları da ABS'den beklememek gerekir. Bununla birlikte, bütçe sınıflandırması, verilerin;

- Ölçmeye dayandırılarak elde edilmesini,
- Sade ve az tekrar edilir olmasını,
- Güvenilir olmasını,
- En az işlemle konsolide edilmesini,

— Ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında karşılaştırılabilmesini,

sağlayabilmeli ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır. Bu özellikleri taşıyan bir sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesi açısından önem taşımaktadır(Karaarslan, 2005(b): 4).

ABS'nin amacı; kamu harcamalarında verimliliğin, etkinliğin ve denetimin arttırılması, ekonomik verilerin daha ayrıntılı ve analize elverişli olarak tespit edilmesi, maliye ve ekonomi politikalarının daha gerçekçi verilere dayalı olarak belirlenmesi, mali planların ve mali raporların uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmesi, mali yapıda saydamlığın ve hesap verilebilirliğin gerçekleştirilmesiyle bütçe sisteminin daha şeffaf, fonksiyonel ve etkin duruma getirilmesidir(Erkaş, 2012: 51).

1995 yılında Türkiye'de 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 Devlet Mali İstatistikleri (GFS - Government Finance Statistics) 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 esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir(Karaarslan, 2005(a): 40).

Yeni bütçe kodlamasının getirdiği önemli yenilikler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide

bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir. Bu özellikleri ve özellikle de analize elverişli istatistiki veriler üretmeye imkan vermesi nedenleriyle yeni bütçe kodlaması Analitik Bütçe Sınıflandırması olarak adlandırılmıştır(Dayar ve Esenkar, 2008: 265).

2.5.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı

Bütçeler; ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi gibi hedeflerin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli mali araçlardan biridir. Bütçe harcamalarının nitelikleri ve etkileri farklı olduğundan bütçenin etkin bir mali araç olarak kullanılabilmesi için harcamaların temel kriterlere göre sınıflandırılması gerekmektedir(Maliye Bakanlığı, 2013: 2).

Analitik Bütçe Sınıflandırması; 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, Program Bütçe Sınıflandırması 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(Karaarslan, 2006: 5).

5018 sayılı Kanunda bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak, gelir ve giderlerin ekonomik ve mali analizinin yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı ve uygulanacağı hüküm altına alınmıştır(Maliye Bakanlığı, 2013: 2).

Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana grupta oluşmakta olup, fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır(Maliye Bakanlığı, 2004: 7).

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(Karaarslan, 2006: 5).

ABS sistematiğinde kurumsal sınıflandırmada bütçe sistemi içerisinde yer alan idari yapı temel alınarak, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırma da, GFS(Devlet Mali İstatistikleri) standartları benimsenerek ve finansman tipi sınıflandırma da ise mali mevzuat gereği geliştirilerek hazırlanmıştır(Esenkar, 2006: 62).

Aşağıdaki tabloda analitik bütçe sınıflandırma sisteminin yapısını oluşturan dört sınıflandırma biçimi ve kod yapıları gösterilmektedir.

TABLO 2: **ABS'De Kod Yapılarının Genel Görünümü**

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	00	00	00	0	00	00	00	00

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2007: 41

2.5.2.1. Kurumsal Sınıflandırma

Kurumsal sınıflandırmada, yönetim yetkisi temel kriter olarak kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun bütçede gösterilmesi hedeflenmektedir. Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın I. düzeyi, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer

idareler ile bütçe türleri esas alınarak oluşturulmuştur. II. düzeyde, I. düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türlerine göre idareler; III. düzeyde, ana hizmet birimleri gibi II. düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler; IV. düzeyde ise, destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır. Dolayısıyla III. ve IV. düzeyde kurumların teşkilatına ilişkin mevzuatına uygun olarak sınıflandırılan idari birimler yer alacak ve bu birimler harcama yetkilisinin belirlenmesinde esas alınacaktır(Maliye Bakanlığı, 2013: 3).

Aşağıdaki tabloda kurumsal sınıflandırmanın birinci düzeyinde yer alan kurumlar kodları ile birlikte gösterilmektedir.

TABLO 3: Kurumsal Sınıflandırmanın Birinci Düzeyi

BÜTÇE KODU	BİRİNCİ DÜZEY	BÜTÇE KODU	BİRİNCİ DÜZEY
01	CUMHURBAŞKANLIĞI	23	HAKİM VE SAVCILAR YÜKSEK KURULU
02	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ	24	AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
03	ANAYASA MAHKEMESİ	25	AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI
04	YARGITAY	26	BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
05	DANIŞTAY	27	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
06	SAYIŞTAY	28	EKONOMİ BAKANLIĞI
07	BAŞBAKANLIK	29	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
08	ADALET BAKANLIĞI	30	GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI
09	MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	31	GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI	32	KALKINMA BAKANLIĞI
11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	33	ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
12	MALİYE BAKANLIĞI	38-39	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
13	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	40-41	ÖZEL BÜTÇELİ KURUMLAR
15	SAĞLIK BAKANLIĞI	42	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
16	ULAŞTIRMA BAKANLIĞI	43	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
18	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI	44-45	İL ÖZEL İDARELERİ
20	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI	46-47	BELEDİYELER
21	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI	48	MAHALLİ İDARE BİRLİKLERİ

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2013: 19

Kurumsal sınıflandırmanın ikinci düzeyinde ise kurumlar bütçe çeşitlerine göre ayrılmaktadır. Tablo – 3'de bütçe kodu 1 ile 37 arasında olan kurumlar merkezi yönetim bütçesinin genel bütçe bölümünde merkez teşkilatında yer alan birimleri kapsamaktadır. İkinci düzeyde yükseköğretim kurumları bütçe kodu olarak I. düzeyde 38 ve 39 ile ifade edilirken II. düzeyde kurum adına göre farklı numaralar ile ifade edilmektedir. Üniversiteler gibi yine özel bütçeli olarak kabul edilen diğer kurumlar, II. düzeyde kurumun Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan listedeki konumuna uygun olarak numaralandırılacaktır. Bütçe kodu 42 olarak düzenlenen Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ise II. düzeyde sıralanarak numaralandırılmıştır(Çalışmanın bütünü açısından kurumsal sınıflandırmanın II. düzeyine kadar bilgi vermek yeterli görülmüştür. Ayrıntılı bilgi için BÜMKO http://www.bumko.gov.tr/TR,138/analitik-butce-siniflandirmasi.html adresine bakılmalıdır.).

2.5.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Devlet faaliyetlerinin türünü göstermek amacıyla oluşturulan fonksiyonel sınıflandırma ile devletin kaynaklarının hangi hizmetler için kullanılacağı belirlenmektedir. Bu sınıflandırma, devletin hangi hizmetine daha çok ödenek ayrılacağı hakkında bilgi vermesi nedeniyle ABS'nin önemli bir sınıflandırma grubunu oluşturmaktadır(Esenkar, 2006: 64).

Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. I. düzey, Devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, II. düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. III. düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın IV. düzeyi de, özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dahil edilmiştir(Maliye Bakanlığı, 2013: 4).

Aşağıdaki tabloda fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyinde yer alan fonksiyonlar gösterilmektedir.

TABLO 4: Fonksiyonel Sınıflandırmanın Birinci Düzeyi

KOD	FONKSİYON İŞLEMLERİ	FONKSİYON KAPSAMINDAKİ HİZMETLER
01	**Genel Kamu Hizmetleri**	Yasama ve dışişleri hiz. ,genel hiz. ,dış ekonomik yardımlar, borç yönetimi, temel araştırmalar
02	**Savunma Hizmetleri**	Askeri ve sivil savunma hiz. , dış askeri yardımlar (okul ve hastane hizmetleri hariç)
03	**Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri**	Asayiş, itfaiye, yargı ve cezaevi hizmetleri (okul, sivil savunma, hastane hizmetleri hariç)
04	**Ekonomik İşler ve Hizmetleri**	Ticari ve sınai faaliyetlerin düzenlenmesi ve sürdürülmesine ilişkin kamu hizmetleri
05	**Çevre Koruma Hizmetleri**	Atık yönetimi, kirliliğin azaltılması ve doğal arıtmanın korunması ile ilgili hizmetler
06	**İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri**	Kişi ve ailelerin iskanı ile temel ihtiyaçlara yönelik hizmetler (otoyol ve sulama hiz. hariç)
07	**Sağlık Hizmetleri**	Bireysel ve toplumsal sağlık hizmetleri ile yaygın sağlık hizmetleri (askeri sahra hast. ve hiz. hariç)
08	**Dinlenme Kültür ve Din Hizmetleri**	Bireysel ve toplumsal moral hizmetleri (genel nitelikli eğitim programları hariç)
09	**Eğitim Hizmetleri**	Örgün ve yaygın eğitim hizmetleri (hizmet içi eğitim hariç)
10	**Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri**	Genel olarak sosyal güvenlik hizmetleri ile yardım programları (aile planlaması hariç)

Kaynak: Esenkar, 2006: 65

Tablo – 4'de de görüldüğü gibi devlet tarafından gerçekleştirilen hizmetler öncelikli olarak I. düzeyde fonksiyonlara ayrılmıştır. II. düzeyde hizmetler biraz daha ayrıntılandırılırken III. düzey aslen yapılan hizmeti göstermektedir(Çalışmanın bütünü açısından fonksiyonel sınıflandırmanın I. düzeyine kadar bilgi vermek yeterli görülmüştür. Ayrıntılı bilgi için BÜMKO http://www.bumko.gov.tr/TR,138/analitik-butce-siniflandirmasi.html adresine bakılmalıdır.).

Fonksiyonel bazda sınıflandırma ile bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirileceği açıktır. Bütçe uygulamasında belli hizmetlere ayrılan harcamaların kısılması ve belli hizmetlere ayrılan ödeneklerin göreceli olarak arttırılması kararı eldeki verilere göre verilebilecektir. Böyle bir sınıflandırmanın yapılmadığı Program Bütçe Sınıflandırma döneminde kurumlar önceki yıllarda aldıkları ödeneklerin her yıl belli bir oranda özellikle enflasyon oranında arttırılmasını isterlerdi. Hatta bazı

dönemlerde ellerinde harcanmamış ödenek kaldığı zamanlarda bu ödeneklerle yılsonunda israf niteliğinde bir takım harcamalara girişirlerdi. Böylelikle ödeneğin iptal olması ve gelecek senelerde bu iptalin dikkate alınarak ödenek gönderilmesinin azaltılmasını engellemeye çalışırlardı. Fonksiyonel yani hizmet bazında bütçe sınıflandırmasıyla devletin faaliyetlerinin türü ve miktarının belirlenmesi önem kazandığı için kurumların önemi ikinci plana itilmiş oldu(Ural, 2008: 164).

2.5.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulan, devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiş, harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren ve tek haneli koddan ibaret olan bir sınıflandırmadır(Cura, 2003: 148).

Finansman tipi sınıflandırma aynı zamanda dış proje kredileri, özel ödenekler ile şartlı bağış ve yardımların da takibine imkan vermekte olup, özellikle mali mevzuatımız gereği ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibine de olanak sağlamaktadır(Maliye Bakanlığı, 2013: 7).

Finansman tipi sınıflandırma tek haneli koddan oluşmuştur. Bu kodlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO 5: Finansman Tipi Sınıflandırma Kodları

FİNANSMAN KODU	AÇIKLAMA
1	GENEL BÜTÇELİ İDARELER
2	ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER
3	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
4	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
5	MAHALLİ İDARELER
6	ÖZEL ÖDENEKLER
7	DIŞ PROJE KREDİLERİ
8	ŞARTLI BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2013: 34.

Ödemenin nereye yapıldığı konusunun önemsiz olduğu finansman tipi sınıflandırmada önemli olan yapılan harcamanın hangi kaynaktan finanse edildiğidir.

2.5.3.4. Ekonomik Sınıflandırma

GFS sınıflandırması esas alınarak oluşturulan ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplandırılmasıyla oluşturulmuş bir sınıflandırma biçimidir. Bu sınıflandırma bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Ayrıca ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin de ölçülmesini amaçlayan bir sınıflandırma biçimidir(Cura, 2003: 148).

Ekonomik sınıflandırmayla, Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın sınıflandırılması seklinde üç aşamadan oluşmaktadır(Çildir, 2010: 144).

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması, "harcama" ve "borç verme" olmak üzere iki işlemi kapsamaktadır. Harcama, geri ödemesi yapılmayan devlet ödemeleri olarak tanımlanabilir. Harcamaların ekonomik sınıflandırması yapılırken harcamanın,

- Cari veya sermaye harcaması mı olduğu,
- Karşılıklı veya karşılıksız mı yapıldığı,
- Karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında yapıldığı,
- Devlet içi veya devlet dışı kesimlere mi yapıldığı gibi kriterlere bakılmaktadır(Karaarslan, 2005(b): 7).

Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan ve normal ömrü bir yıl veya daha uzun olmayan mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri ile savunmaya yönelik (askeri lojman alımı, yapımı ve büyük onarım için yapılan harcamalar hariç) harcamalar cari giderlerdir. İdarelerin cari nitelikli giderlerini finanse etmek

amacıyla bütçeden yapılan karşılıksız ödemeler ise cari transfer giderleridir(Maliye Bakanlığı, 2013: 8).

Sermaye harcaması ise, sabit sermaye edinimleri, gayrimenkuller ve gayri maddi aktiflerin alınması için yapılan ödemeleri veya bu amaçlarla yapılan karşılıksız transferleri kapsamaktadır. Aynı zamanda mevcut sabit sermaye varlıklarını geliştirmek, ekonomik ömürlerini uzatmak, verimlerini artırmak, performanslarını geliştirmek veya yeniden yapılandırmak amacıyla yapılan harcamalar da yatırım olarak nitelendirilmektedir. Analitik bütçe sınıflandırmasında, her yıl bütçe kanunlarında belirlenmiş asgari değeri aşan ve normal ömrü bir yıldan daha uzun olan mal ve hizmet alımları "sermaye giderleri" dir. Sermaye nitelikli mal ve hizmet alımlarının finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız transferler ise "sermaye transferleri" olarak adlandırılmıştır(Dülger vd, 2012: 107).

Borç verme ise, kamusal bir amaçla bir mali hakka (geri ödemesi olan anlamında) ya da taahhüde dayalı olarak yapılan işlemdir. Verilen borçlar gider bölümünde sınıflandırılırken, geri ödemeler gelirler bölümüne dahil edilecektir. Borç verme, bütçe sınıflandırması içinde ilk defa açıkça bütçelenmektedir(Karaarslan, 2005(b): 7).

TABLO 6: Harcamaların Sınıflandırılması Kriterleri

CARİ	Bütçe Kanunları ile Belirlenmiş ve Asgari Değeri Aşmayan Mal ve Hizmet Karşılıkları	Kira Gelirleri
		Elektrik-Su Ödemeleri
CARİ TRANSFER	Cari Nitelikli Mal ve Hizmetlerin Finansmanı Amacıyla Yapılan Karşılıksız İşlemlerdir.	Vergi Gelirleri
		Burslar
SERMAYE	Bütçe Kanunları ile Belirlenmiş Asgari Değeri Aşmayan Mal ve Hizmet Karşılıklarıdır.	Gayrimenkul Satışı
		Bina Yapımı
SERMAYE TRANSFERİ	Sermaye Nitelikli Mal ve Hizmetlerin Finansmanı Amacıyla Yapılan Karşılıksız İşlemlerdir.	Bina Amaçlı Bağış
		Deprem Konutları
BORÇ VERME / GERİ ÖDEME	Kamusal Bir Amaçla ve Bir Mali Hakka Yada Taahhüde Dayalı Olarak Yapılan İşlemlerdir.	Konut Kredileri
		Kredi Tahsilatları

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2007: 85.

Düzenlenmiş olan tablo, bahsi geçen cari, cari transfer, sermaye, sermaye transferleri ile borç verme arasındaki farklılıkları açıkça ortaya koymaktadır.

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırılması dört düzeyden oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda birinci düzeyde ekonomik kodlar gösterilmiştir. Harcama ve borç vermenin iki düzeyde ekonomik kodları ek (EK–VII) olarak sunulmuştur.

TABLO 7: Harcama ve Borç Vermenin Birinci Düzey Ekonomik Kodları

I.Düzey	AÇIKLAMA
01	Personel Giderleri
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
03	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri
04	Faiz Giderleri
05	Cari Transferler
06	Sermaye Giderleri
07	Sermaye Transferleri
08	Borç Verme
09	Yedek Ödenekler

Kaynak: Çildir, 2010: 145.

Genel olarak harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırmasında göz önünde bulundurulan kriterler ise Tablo- 8'de gösterilmiştir.

TABLO 8: Harcamanın Ekonomik Sınıflandırılması

Personel Giderleri	Bordroya Dayalı Olarak Kamu Personeline Yapılan Ödemeler (Tedavi Ödemeleri ve Ayni Ödemeler Hariç)
Devlet Primi Giderleri	Devletin İşveren Sıfatıyla Ödediği Sosyal Güvenlik Katkı Payları (Personelden Kesilen Primler Hariç)
Mal Ve Hizmet Alımları	Faturalı Olarak Teslim Alınan Mal ve Hizmet Bedelleri (Sabit Sermaye Edinimi Giderleri Hariç)
Faiz Giderleri	Devlet Borçlarına İlişkin Faiz Ödemeleri (Ödenen Komisyon ve İhraç Giderleri Hariç)
Cari Transferler	Sermaye Birikimi Hedeflemeyen Karşılıksız Ödemeler (Devlet Borç Faizleri Hariç)
Sermaye Giderleri	Devlet Malvarlığını Arttıran Ödemelerdir (Savunma ve Stok Alımları Hariç)
Sermaye Transferleri	Bütçe Dışına Sermaye Birikimi Amaçlayan Ödemeler (KİT Sermaye İştirakleri Hariç)
Borç Verme	Bir Mali Varlık Karşılığında Yapılan Ödemeler (Görev Zararları Hariç)
Yedek Ödenekler	Bütçede Öngörülmeyen Hizmet Karşılıkları (Yalnızca Maliye Bütçesinde Yer Alır)

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2004: 34.

Gelirler, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan tahsilatlardır(Maliye Bakanlığı, 2013: 13). Ekonomik sınıflandırmanın bir diğer unsuru olan gelirin sınıflandırılması dört düzeyli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzeyle ilgili tabloya aşağıda yer verilmiştir.

TABLO 9: Gelirin Ekonomik Kodlaması

I	GELİRİN EKONOMİK KODLAMASI
01	Vergi Gelirleri
02	Sosyal Güvenlik Gelirleri
03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
04	Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler
05	Diğer Gelirler
06	Sermaye Gelirleri
08	Alacaklardan Tahsilat
09	Red ve İadeler (-)

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2013: 62.

Devletin finansman açıklarını karşılamak amacıyla, kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilatlar olarak tanımlanan finansmanın ekonomik sınıflandırması, genel bütçe açısından Hazine Müsteşarlığınca hazırlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2013: 14). Ekonomik sınıflandırmanın üçüncü unsuru olan finansman sınıflandırması dört düzeyli kodlamadan oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda birinci ve ikinci düzey finansman sınıflandırması gösterilmiştir.

TABLO 10: İki Düzeyde Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması

I.Düzey	II.Düzey	AÇIKLAMA
1		**İÇ BORÇLANMA**
	1	Türk Lirası Tahviller
	2	Dövize Endeksli ve Döviz Cinsinden Tahviller
	3	Türk Lirası Bonolar
	4	Dövize Endeksli ve Döviz Cinsinden Bonolar
	5	İskonto Giderleri
	6	Başka Yerde Sınıflandırılmamış Uzun Vadeli Tahviller
	7	Başka Yerde Sınıflandırılmamış Kısa Vadeli Tahviller
	8	Mali Kuruluşlardan Sağlanan Finansman
	9	Diğer Yükümlülükler
2		**DIŞ BORÇLANMA**
	1	Uzun Vadeli Tahviller
	3	Başka Yerde Sınıflandırılmamış Uzun Vadeli Tahviller
	4	Başka Yerde Sınıflandırılmamış Kısa Vadeli Tahviller
	8	Mali Kuruluşlardan Sağlanan Finansman
	9	Diğer Yükümlülükler
3		**LİKİDİTE AMAÇLI TUTULAN NAKİT, MEVDUAT VE MENKUL KIYMETLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER**
	1	Kasa
	2	Bankalar
	3	Menkul Kıymetler
4		**NET BORÇLANMA**
	0	Net Borçlanma
5		**NET FİNANSMAN**
	0	Net Finansman

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2013: 84 (Dört düzeyde hazırlanan Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması tablosundan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

2.6. MUHASEBELEŞTİRME ÖNCESİ BÜTÇE İŞLEMLERİ VE SÜRECİ

Devlet muhasebesinde, herhangi bir muhasebe kaydının yapılması için, bir takım ön işlemlerin yapılması gerekir(Çetiner vd, 2011: 7). Özellikle kamunun hizmetleri fazla olduğundan giderlerin gerçekleştirilmesi süreci önem taşımaktadır. Bu aşamada izlenmesi gereken sıralama ise; bütçeye ödenek konulması ve ödeneklerin kullanılması, giderin taahhüdü, giderin tahakkuku, giderin ödeme emrine bağlanması ve giderin ödenmesi işlemleridir.

2.6.1. Bütçeye Ödenek Konulması ve Ödeneklerin Kullanılması

Performans esaslı bütçelemeyi oluşturan unsurlardan biri olan stratejik plan çerçevesinde, kamu kurum ve kuruluşlarının gerek uzun vadeli gerekse cari harcamaları yapabilmeleri, ancak bütçeler aracılığıyla mümkün olabilmektedir. Herhangi bir kamu hizmetinin yerine getirilmesinin öncelikli koşulu, o hizmet için bütçeye ödenek tahsis edilmesidir.

5018 sayılı KMYKK'na göre, merkezi yönetim bütçesi kapsamında bulunan genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşların bütçeleri, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile yürürlüğe girer ve mali yılbaşından itibaren uygulanmaya başlanır. Sosyal güvenlik kuruluşları ile mahalli idarelerin bütçeleri ise kendi yetkili organlarınca düzenlenip onaylanarak yürürlüğe girer. Bütün bütçeler mali yılbaşından itibaren yürürlüğe girer.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kanunun 20'nci maddesine göre;

— Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince ayrıntılı harcama planları hazırlanır ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderilir. Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.

— Özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.
— Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödenekler üzerinde harcama yapamazlar.
— Yılı içinde kullanılmayan ödenekler, yılsonunda iptal edilir.
— Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak, ait olduğu mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

2.6.2. Giderin Taahhüdü

Taahhüt, bütçede belirli hizmetler için tahsis edilmiş ödeneklerin, bir kamu hizmetine bağlanmasını ifade eder. Taahhüt, bütçe ile tahsis edilmiş ödeneğin, devleti borçlu ve karşı tarafı alacaklı duruma koyması için, belli bir amaca yönelik olarak tahsis edilmesi ya da diğer bir değişle bloke edilmesidir. Bir işlemin kamuyu borçlu duruma sokabilmesi için karşılığının olması, yani o hizmete ilişkin bütçede ödeneğinin bulunması gerekir. Harcama yetkilisi taahhüde girişilebilmesi sırasında yeterli ödeneğin olup olmadığını kontrol etmek zorundadır. Yani, ödeneksiz harcama yapmak söz konusu değildir(Mutluer vd, 2005: 243).

KMYKK 31'inci maddeye göre harcama yetkilisi "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi" dir. Harcama yetkilisi, gelirlerin tahsili, kaynakların yönetimi, giderlerin geçici veya kesin olarak ödenmesini sağlamak görevini yürütür(Mutluer vd, 2005: 232). Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludurlar(Mutluer vd, 2005: 244). Harcama yetkilileri, bütçede öngörülen ödenekleri kadar, tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

5018 sayılı KMYKK'nun 26'ncı maddesinde giderin taahhüdü yani yüklenilmesi düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. Yüklenme süresi mali yılla sınırlıdır. Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz(KMYKK, m.26).

2.6.3. Giderin Tahakkuku

Tahakkuk aşamasında; hizmetin yapılıp yapılmadığı, malın teslim edilip edilmediği ve bedeli belirlenerek, devlet borç altına sokulur. Ayrıca, borcun kime ödeneceğinin saptanması da tahakkukun bir bölümünü teşkil eder. Giderin tahakkuk ettirilmesi, kamunun borç miktarının tespit edilmesi ve bu amaçla tahsis edilmiş ödeneğin kesin olarak ilgili mal veya hizmet için ödenebilmesi için bu amaca yönelik olarak bloke edilmesini sağlar(Mutluer vd, 2005: 246).

Giderin tahakkukunda borcun miktarı ve alacaklının kimliği tespit edilir. Tahakkuk işlemini yapan taraf gerçekleştirme görevlisidir. Bunu onaylayan ise harcama yetkilisidir. Gerçekleştirme görevlilerince düzenlenen belgelerin kanuna uygun ve doğru olmasından kendileri sorumludur(İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları[İKV], 2004: 60).

2.6.4. Giderin Ödeme Emrine Bağlanması

Giderin ödeme emrine(EK-1) bağlanması konusu, KMYKK'nun 32'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili,

ekonomik ve verimli kullanılmasından ve KMYKK'nun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur(KMYKK, m.32).

Harcama yetkilisi tarafından düzenlenen ödeme emri ile diğer kanunlar tarafından ödeme emri eki olarak istenen kanıtlayıcı belgeler, ödemenin yapılması amacıyla muhasebe yetkilisine gönderilir. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Ödeme emri üzerinde, ilgili giderin ödeneceği tertibi (kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi kodlar ve ekonomik kodlar), ödenecek tutar, harcama yetkilisinin imzasının yer alması gerekir(Mutluer vd, 2005: 246).

2.6.5. Giderin Ödenmesi

Yapılan kontrollerden sonra ödeme emri ve ekli belgelerin kanunlara uygun olduğunun belirlenmesi durumunda ödemeler muhasebe yetkililerince yapılır ve ödemelerde bankacılık sistemi kullanılır.

KMYKK'nun 61'inci maddesine göre muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur(KMYKK, m.61).

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, Ödeme Emri Belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür(KMYKK, m.61). Muhasebe yetkilisi kendisine

sunulan belgeleri kontrol ettikten sonra yapılacak ödeme ile giderin yapılması süreci tamamlanmış olur.

Kontroller sırasında yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir(KMYKK, m.61).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DEVLET MUHASEBESİ HESAPLARI, ÖZELLİKLERİ VE İŞLEYİŞLERİ İLE BÜTÇE HESAPLARI

3.1. DEVLET MUHASEBESİ HESAPLARI

5018 sayılı KMYKK'nun 49. maddesine göre muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur(KMYKK, m. 49).

Aynı maddenin devamında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde kullanılacak muhasebe sistemi, çerçeve hesap planı ile raporlama standartlarının, uluslararası standartlara uygun olarak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirleneceği konusu düzenlenmiştir.

KMYKK hükümlerine dayanılarak düzenlenen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, muhasebe kayıtları ve uygulanması gereken standartlar ile ayrıntılı olarak hesap planları ve hesapların işleyişleri hakkında düzenlemeler getirmiştir. Daha fazla ayrıntı hesap içermesi, kapsamında bulunan bütün kurum ve idarelerin muhasebe işlemlerine cevap vermesi zorunluluğu, muhasebe ilke ve standartlarını içermesi gibi nedenlerle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği içerik olarak daha ayrıntılı düzenlenmiştir(MYMY, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinden daha fazla bütçe hesabı içerdiği için çalışmada MYMY' de bulunan bütçe hesapları açıklanacaktır.).

MYMY'nin birinci maddesinde yönetmeliğin yayımlanma amacı belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre yönetmeliğin amacı; merkezi yönetim kapsamındaki kamu

idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir(MYMY, m. 1).

MYMY, GYMY'ne dayanarak çıkarıldığından yevmiye sistemi, muhasebeleştirmede istenen belgeler, kullanacak defterler ile kayıt düzeni içerik açısından aynıdır.

GYMY kapsamında hazırlanan çerçeve hesap planı aşağıda gösterildiği gibidir:

I. Bilanço Hesapları
    1. Dönen Varlıklar
    2. Duran Varlıklar
    3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
    4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
    5. Özkaynaklar
II. Faaliyet Hesapları
    6. Faaliyet Hesapları
III. Maliyet Hesapları
    7. Maliyet Hesapları
IV. Bütçe Hesapları
    8. Bütçe Hesapları
V. Nazım Hesaplar
    9. Nazım Hesaplar

Bilanço hesapları kendi içinde beş hesap grubuna ayrılır ve her bir ana hesap grubunu ilgilendiren işlemler ait oldukları hesap grubu içinde açılacak ilgili bilanço

hesaplarına kaydedilir. Her bilanço hesabı ayrıca ihtiyaca göre yeteri kadar yardımcı hesaplara ayrılabilir. Faaliyet hesapları ana hesap grubunun hesap gruplarına, hesap gruplarının hesaplara ve hesapların yardımcı hesaplara ayrılması, gelir ve giderlerin ekonomik ayrımına uygun olarak Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen bilgileri verecek şekilde yapılır. Bütçe hesapları ana hesap grubunun hesap gruplarına, hesap gruplarının hesaplara ve hesapların yardımcı hesaplara ayrılması, bütçe gelir ve giderlerinin ekonomik ayrımına uygun olarak Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen bilgileri verecek şekilde yapılır. Nazım hesaplar ana hesap grubu, kurumların ihtiyaçlarına göre sınıflandırılır(GYMY, m. 44).

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin kullandığı hesap, hesap grupları ve ana hesap gruplarından oluşan hesap planı, çalışmanın bütününde incelenmeyeceği için ekte(EK-VIII) sunulmuştur.

3.2. BÜTÇE HESAPLARI GRUBU

KMYKK'nun 50. maddesinde muhasebe işleminin bir ekonomik değer oluştuğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda gerçekleştirileceği düzenlenmiştir(KMYKK, m. 50). Yani işlemlerin kayda alınmasında tahakkuk esası benimsenmiştir. Bununla birlikte aynı Kanunun 51. maddesinde " Bütçe giderleri ödendiği yılda, bütçe gelirleri ise tahsil edildiği yılda hesaplara alınmaktadır. " denilmekte ve nakit esaslı muhasebe sistemine vurgu yapılmaktadır. İki sistem arasında köprü görevi oluşturmak ve kayıtlar arasında bağlantı sağlamak üzere de yansıtma hesapları kullanılmaktadır. Bu bağlamda herhangi bir bilanço ya da faaliyet hesabına yapılacak kayıt işleminde ilgili bütçe hesabı ile ilgili bütçe yansıtma hesabı kullanılmalıdır.

Bütçe Hesapları, muhasebenin ana hesap grubu içinde yer alan, kamu idarelerinin bütçeyle ilgili gelir gider işlemlerinin muhasebe disiplini altında ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlendiği, bütçe uygulama sonuçlarının üretildiği hesaplardır(Telli, 2010: 1).

Bu ana hesap grubu, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır. Bütçe hesapları ana hesap grubu; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir(Sipahi vd, 2007: 227). Bahsi geçen bütçe hesap grupları ve hesaplar ise aşağıda gösterildiği gibidir:

8 Bütçe Hesapları
80 Bütçe Gelir Hesapları
800 Bütçe Gelirleri Hesabı
805 Gelir Yansıtma Hesabı
81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı
83 Bütçe Gider Hesapları
830 Bütçe Giderleri Hesabı
831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı
834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
835 Gider Yansıtma Hesabı
89 Bütçe Uygulama Sonuçları
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin en geniş kapsamlı işleyen hesapları bütçe hesaplarıdır. Muhasebenin Aktif Hesaplar Ana Hesap grubunda yer alan Dönen Varlıklar, Duran Varlıklar, Pasif Hesaplar Ana Hesap grubunda yer alan Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Öz kaynaklar, Faaliyet Hesapları ve Nazım Hesaplarda yer alan gelir ve gider ile ilgili yapılan işlemler yansıma yoluyla doğrudan Bütçe Hesaplarını ilgilendirmektedir(Telli, 2010: 2).

3.2.1. Bütçe Gelir Hesapları

Bu hesap grubu, nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır. Bütçe gelir

hesapları, Bütçe Gelirleri Hesabı ile Gelir Yansıtma Hesabından oluşur(Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 202).

Genel bütçe kapsamındaki idarelerin bütçe gelirleri hesabı, Bakanlıkça belirlenen bütçe ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır(Sipahi vd, 2007: 227).

MYMY'nin 401. maddesinde "Bütçe gelirleri yardımcı hesaplarına ait hata düzeltmeleri, yanlış kaydedilen yardımcı hesap kodundan düşülmek ve ilgili yardımcı hesap koduna eklenmek üzere düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile muhasebe kaydı yapılmak suretiyle gerçekleştirilir." denilmektedir(MYMY, m. 401). Bu düzenlemeyle hesaplarda hata yapılması durumunda izlenmesi gereken yöntem belirtilmiş ve ters kayıt kullanılmasına izin verilmiştir.

Bütçeyle ilgili olarak faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların gerek bütçe gelirleri hesabıyla gerekse bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabıyla ilişkilendirilmesinde gelir yansıtma hesabı kullanılır. Bütçe gelirleri hesabının bakiyesi ile bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının bakiyesi arasındaki fark, gelir yansıtma hesabının bakiyesine eşittir(MYMY, m.401).

800- Bütçe Gelirleri Hesabı			810- Bütçe Gel.Ret ve İade Hs.	
600.450,00	9.750.000,00		775.120,00	
	9.149.550,00	Bakiye	775.120,00	

	805 Gelir Yansıtma Hesabı	
	9.750.000,00	1.375.570,00
Bakiye	8.374.430,00	

9.149.550,00 – 775.120,00 = 8.374.430,00

Yabancı para cinsinden yapılan ödemelerde bankaca, kur değişimi dolayısıyla verilen talimattan daha az bir tutar aktarıldığı durumlarda, oluşan olumlu kur farkları her bir işlem için, gelirler hesabına kaydedilerek bütçe gelirleri hesabına yansıtma

işlemi yapılır. Muhasebeleştirme belgesine yabancı para cinsinden yapılan ödemeye esas talimat ve ilgili hesap özet cetveli eklenir(MYMY, m.401).

3.2.1.1. Bütçe Gelirleri Hesabı

800 Bütçe gelirleri hesabı, bütçe kanunu veya özel kanunları gereğince bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilatın izlenmesi için kullanılır(MYMY, m.402).

Alacak: 1. Bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan her türlü tahsilat bir taraftan 600-Gelirler Hesabı veya 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m.403).

100. Kasa Hs. / 102. Bankalar Hs. 600. Gelirler Hs. / 120. Gelirlerden Alacaklar Hs	XXXX	 XXXX
805. Gelir Yansıtma Hs. 800. Bütçe Gelirleri Hs.	XXXX	 XXXX

2. Bütçe gelirlerini tahsil etmeye yetkili bulunan memurlarca zimmete geçirilen tahsilat tutarı bir taraftan 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak, 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m.403). Bu kayıt, tahsile yetkili memur tarafından zimmete para geçirildiği tespit edildiğinde gerçekleştirilen tahakkuk işlemidir. Bütçe hesapları tahakkuk aşamasında çalıştırıldığı taktirde, tahsilat aşamasında tekrar çalıştırılmamalıdır. Aksi halde, bütçe hesabına mükerrer giriş yapılır ve gelir fazlalığı oluşur.

MYMY'nde 403. maddesinde kişi borçlarıyla ilgili diğer bir düzenleme ise kişi borcunun doğrudan tahsil edilmesidir. Bu maddede, tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tutarlardan nakden veya mahsuben tahsil edilenler bir taraftan 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedileceği belirtilmektedir. Bu düzenlemeye göre tahakkuk aşaması hiç gerçekleşmemiş, kişiden alacaklı tutar ilgiliden anında tahsil edilmiştir. Daha öncesinde herhangi bir muhasebe kaydı yapılmadığı, yevmiye maddesi tek olduğu ve ayrıca yönetmelik maddesinde "tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere" ifadesi bulunduğundan, tahsilat yapıldığında bütçe hesapları da çalışır ve bahsi geçen tutar bütçe gelirlerine dahil edilir.

Aşağıda, iki farklı durum için düzenlenmiş örnek olay ve yevmiye maddeleri sunulmuştur.

Örnek 1: Vergi dairesi veznesinde veznedar olarak çalışan A şahsının zimmetine 300,00 TL para geçirdiği tespit edilmiştir.

140. Kişilerden Alacaklar Hs.	300,00	
120. Gelirlerden Alacaklar Hs.		300,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	300,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		300,00

İlgili tutar veznedardan tahsil edildiğinde ise aşağıdaki kayıt gerçekleştirilecektir.

100. Kasa Hs.	300,00	
140. Kişilerden Alacaklar Hs.		300,00

Örnek 2: Tüketime yönelik mal alımında, satıcıya 1.000,00 TL fazla ödeme yapıldığı anlaşılmıştır. Satıcıyla yapılan yazışmalar neticesinde fazla ödenen tutar ilgiliden tahsil edilmiştir.

100. Kasa Hs.	1.000,00	
140. Kişilerden Alacaklar Hs.		1.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	1.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		1.000,00

3. Muhasebe birimlerince bağış ve yardım olarak tahsil olunan paralar bir taraftan 600-Gelirler Hesabına alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: A şahsının vasiyetine göre, 10.000,00 TL nakit malvarlığı Z üniversitesine bağışlanmıştır. Üniversite tarafından yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

100. Kasa Hs.	10.000,00	
600. Gelirler Hs.		10.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	10.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		10.000,00

4. Bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilmiş olup kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında izlenen tutarlardan yapılan anapara tahsilatı, bir taraftan vadesine göre 132-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı veya 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına alacak, 105-Döviz Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Bütçedeki ödeneğine dayanılarak SGK Genel Müdürlüğüne verilmiş olan borç tutarından 500.000,00 TL anapara ve 50.000,00 TL faiz tahsil edilmiştir.

102. Bankalar Hs.	500.000,00	
132. Kurumca Verilen Borç ve Alacaklar Hs.		500.000,00
600. Gelirler Hs.		50.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	550.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		550.000,00

5. Alacak hesaplarında kayıtlı tutarlara ilişkin olarak tahsil edilen faizler bir taraftan 600-Gelirler Hesabı, 181-Gelir Tahakkukları Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak, 102-Banka Hesabı veya 105-Döviz Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m.403).

Örnek: Vadesi bir yılın altına inmiş olan 20.000,00 TL için anaparaya eklenmemiş 750,00 TL faiz tutarı (500,00 TL si içinde bulunulan yıla ait 250,00 TL ise geçmiş yıllara ait) Kırıkkale Üniversitesinden tahsil edilmiştir(İpek, 2007: 362).

102. Bankalar Hs.	20.750,00	
130. Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hs.		20.000,00
600. Gelirler Hs.		500
181. Gelir Tahakkukları Hs.		250
805. Gelir Yansıtma Hs.	750	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		750

6. Basımı yapılarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine teslim edilen madeni paralar, bu muhasebe birimince itibari değerleri üzerinden bir taraftan 409-Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabına alacak, 100-Kasa Hesabına borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m.403).

Örnek: Basımı yapılarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine teslim edilen madeni paraların toplamı 10.000,00 TL'dir(İpek, 2007: 363).

100. Kasa Hs.	10.000,00	
409. Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hs.		10.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	10.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		10.000,00

7. Bedelsiz olarak kişilerden intikal eden varlıklar, tespit edilen değerleri üzerinden bir taraftan 600-Gelirler Hesabına alacak, ilgili varlık hesabına borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m.403).

Örnek: X şahsı, üniversite kurulması için bedelsiz olarak 250.000,00 TL değerindeki arazisini hazineye bağışlamıştır.

250. Arazi ve Arsalar Hs.	250.000,00	
600. Gelirler Hs.		250.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	250.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		250.000,00

8. Önceki yıl bütçesine gelir, ilgili idare bütçesine özel ödenek kaydolunup yılsonuna kadar harcanamayan ve emanetler hesabında devrettirilen tutarlar, açılış kaydını takiben bir taraftan 600-Gelirler Hesabına alacak, 333-Emanetler Hesabına borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Önceki yıl bütçesinde yanlışlıkla emanetler hesabına kaydedilen ve harcanmayan 3.000,00 TL'nin, üniversitenin kiraya verdiği kantin işletmesi tarafından kira bedeli olarak gönderildiği tespit edilmiştir.

333. Emanetler Hs.	3.000,00	
600. Gelirler Hs.		3.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	3.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		3.000,00

9. Yabancı paralar ile yapılan işlemlerden doğan olumlu para farkları bir taraftan 600-Gelirler Hesabına alacak, ilgili hesaplara borç; diğer taraftan bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Harran Belediyesi, 01.05.2009 tarihinde bankadaki hesabında bulunan 20.000 ABD Dolarını, 01.06.2009 tarihinde cari giderlerin karşılamak üzere TL'ye çevirmiştir. (01 Mayıs tarihinde 1 $ = 2 TL olan döviz kuru, 01 Haziran tarihinde 1 $ = 2,5 TL olmuştur.)

102. Bankalar Hs.	50.000,00	
105. Döviz Hs.		40.000,00
600. Gelirler Hs.		10.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	10.000,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		10.000,00

Borç: 1. Tahakkuklu bütçe geliri karşılığı alınan çeklerden bankaca karşılığı olmadığı için yılı içinde iade edilenlerin tutarı bir taraftan 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı veya 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç, 101-Alınan Çekler Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Üniversite öğrencisi Z, harç borcuna karşılık okul müdürlüğüne 500,00 TL çek vermiş, bu çekin karşılıksız olduğu yılı içinde anlaşılmış olup, banka tarafından çek iade edilmiştir.

120. Gelirlerden Alacaklar Hs.	500,00	
101. Alınan Çekler Hs.		500,00
800. Bütçe Gelirleri Hs.	500,00	
805. Gelir Yansıtma Hs.		500,00

2. Tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri karşılığı alınan çeklerden bankaca karşılığı olmadığı için iade edilenlerin tutarı bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, 101-Alınan Çekler Hesabına alacak; diğer taraftan yılı içinde bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Kırıkkale Sağlık Kurumları 2 Nolu Döner Sermaye Muhasebe Birimi, Kırıkkale Muhasebe Birimine hazine hissesi karşılığı olarak 500,00 TL çek vermiş, bu çekin karşılıksız olduğu yılı içinde anlaşılmış olup, banka tarafından çek iade edilmiştir(İpek, 2007: 365).

630. Giderler Hs.	500,00	
101. Alınan Çekler Hs.		500,00
800. Bütçe Gelirleri Hs.	500,00	
805. Gelir Yansıtma Hs.		500,00

3. Başka bir hesaba alacak kaydedilmesi gerekirken yanlışlıkla bu hesaba alacak kaydedilen tutarlar yılı içinde; tahakkuklu bütçe geliri olarak kaydedilmişse, bu tutar düzeltme işlemini teminen bir taraftan 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı veya 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara, tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri olarak kaydedilmişse, bu tutar bir taraftan 600-Gelirler Hesabına borç, ilgili hesaba alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Müteahhit (B)'nin ihaleye katılmak için yatırdığı 1.000,00 TL geçici teminat yanlışlıkla bütçe gelirleri hesabına alacak kaydedilmiştir. Yılı içinde yanlışlık fark edilmiştir(İpek, 2007: 365).

a) Tahakkuksuz bütçe geliri olarak,

b) Tahakkuklu bütçe geliri olarak,

a	600. Gelirler Hs. 330. Alınan Dep. Ve Teminatlar Hs.	1.000,00	 1.000,00
	800. Bütçe Gelirleri Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	1.000,00	 1.000,00
b	120. Gelirlerden Alacaklar Hs. 330. Alınan Dep. Ve Teminatlar Hs.	1.000,00	 1.000,00
	800. Bütçe Gelirleri Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	1.000,00	 1.000,00

4. Yılı bütçesine gelir, ilgili idare bütçesine özel ödenek kaydedilen tutarların yılsonuna kadar harcanamayan kısmı bir taraftan 600-Gelirler Hesabına borç, 333-Emanetler Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: W Üniversitesi ek bina yapımı için ayrılan 1.000,00 TL'nin 500,00 TL' si harcanmamış ve yılsonunda ilgili hesaplara aktarılmıştır.

600. Gelirler Hs. 333. Emanetler Hs.	500,00	 500,00
800. Bütçe Gelirleri Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	500,00	 500,00

5. Yılsonunda hesabın alacak bakiyesi bu hesaba borç, 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 403).

Örnek: Yılsonunda hesabın alacak bakiyesinin 50.000,00 TL olduğu görülmüş ve sonuç hesabına aktarılmıştır.

800. Bütçe Gelirleri Hs. 895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	50.000,00	 50.000,00

3.2.1.2. Gelir Yansıtma Hesabı

Gelir yansıtma hesabı, faaliyet hesapları veya ilgili bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların ilgisine göre bütçe gelirleri hesabı veya bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına yansıtılması için kullanılır(MYMY, m. 404).

Borç: 1. Gerek tahakkuklu ve gerekse tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilip 600-Gelirler Hesabı, 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilen tutarlar, bu hesaba borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 405).

Örnek: Kocaeli Üniversitesinin kantin işletme hakkı sahiplerinden müstecir X, icra takibine girmiş 500,00 TL kira borcunu, dönem kira borcu olan 250,00 TL'yi ve elektrik kullanım bedeli olarak kendisine tebliğ edilen 50,00 TL'yi nakit olarak ödemiştir.

100. Kasa Hs.	800,00	
121. Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs.		500,00
120. Gelirlerden Alacaklar Hs.		250,00
600. Gelirler Hs.		50,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	800,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		800,00

2. Yılsonunda bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, hesabın alacak bakiyesi vermesi halinde bakiyesi bu hesaba borç, 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 405).

Alacak: 1. Bütçe gelirleri hesabı veya bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına borç kaydedilen tutarlar, bu hesaba alacak kaydedilir(MYMY, m. 405). (Çalışmanın bir sonraki alt başlığında inceleneceği için bu kısımda örnek verilmemiştir.)

2. Yılsonunda bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, hesabın borç bakiyesi vermesi halinde bakiyesi bu hesaba alacak, 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 405).

Örnek: Yılsonunda gelir yansıtma hesabının borç bakiyesi 500,00 TL olduğu görülmüş olup ilgili hesaba aktarılarak yılsonu kayıtları yapılmıştır(İpek, 2007: 367).

895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	500,00	
805. Gelir Yansıtma Hs.		500,00

3.2.2. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

MYMY'nin 406. maddesine göre bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesap grubu, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için kullanılır. Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabından oluşur(MYMY, m. 406).

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bütçe gelirlerinden yapılacak ret ve iadeler, Bakanlıkça (Gelir İdaresi Başkanlığı) belirlenecek usul ve esaslara göre gerçekleştirilir(MYMY, m. 408).

3.2.2.1. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabı, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için kullanılır(MYMY, m. 407).

Borç: 1. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde tahakkuk ettirilen vergi iadesi tutarları (ihracatta katma değer vergisi iadeleri, vergi indirimi ve benzeri) bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya 333-Emanetler Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 409).

Örnek: Mükellef (A)'ya ihracattan katma değer vergisi iadesi olarak 1.000,00 TL iade Irmak Vergi Dairesi tarafından yapılmıştır(İpek, 2007: 368).

630. Giderler Hs.	1.000,00	
103. Ver. Çek ve Gön. Em. Hs.		1.000,00
810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.	1.000,00	
805. Gelir Yansıtma Hs.		1.000,00

2. Faaliyet alacakları hesaplarında yer alan tutarların ödeme gününden önce tahsil edilmesi durumunda, yapılacak erken ödeme indirimi tutarı 630-Giderler Hesabına, tahsilat tutarı 100-Kasa Hesabı, 102-Banka Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, tamamı 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı veya 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabına alacak kaydedilir. Diğer taraftan yapılacak erken ödeme indirimi tutarı bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak; alacak hesaplarına kaydedilen tutarın tamamı 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 409).

Örnek: Uluçınar Vergi Dairesi, Mükellef (A) 100,00 TL borcunu vadesinden önce ödediği için 20,00 TL erken ödeme indirimi yapmıştır(İpek, 2007: 368).

630. Giderler Hs.	20,00	
100. Kasa Hs.	80,00	
120. Gelirlerden Alacaklar Hs.		100,00
810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.	20,00	
805. Gelir Yansıtma Hs.		20,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	80,00	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		80,00

3. Tahakkuktan fazla tahsilatın iadesi gerektiği takdirde, iade edilecek tutar bir taraftan 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı veya 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ya da ilgili diğer hesaba borç, ilgili hesaba alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 409).

Örnek: Vergi dairesi tarafından 1.000,00 TL olarak hesaplanan Mükellef (X)'in gelir vergisi borcu, 1.500,00 TL olarak mükelleften tahsil edilmiş olup yılı içinde yapılan yanlışlık düzeltilerek fazla tahsilat ilgiliye iade edilmiştir.

120. Gelirlerden Alacaklar Hs. 103. Ver. Çek ve Gön. Em. Hs.	500,00	 500,00
810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	500,00	 500,00

4. Bütçe geliri karşılığı alınan çeklerden bankaca karşılığı olmadığı için iade edilenlerin tutarı bir taraftan 630-Giderler Hesabı, 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı veya 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç, 101-Alınan Çekler Hesabına alacak; diğer taraftan yılı geçtikten sonra bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 409).

Örnek: Mükellef (X), borcuna karşılık Irmak Vergi Dairesi Müdürlüğüne 500,00 TL çek vermiş, bu çekin karşılıksız olduğu daha sonra anlaşılmış olup, çek banka tarafından karşılığı olmadığı için yılı geçtikten sonra iade edilmiştir(İpek, 2007: 369).

a) Çekle tahakkuklu bütçe geliri tahsilatı yapılmıştır.

b)Çekle tahakkuksuz bütçe geliri tahsilatı yapılmıştır.

a	120. Gelirlerden Alacaklar Hs. 101. Alınan Çekler Hs.	500,00	 500,00
	810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	500,00	 500,00
b	630. Giderler Hs. 101. Alınan Çekler Hs.	500,00	 500,00
	810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	500,00	 500,00

5. Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının yardımcı hesaplarında yapılan hatalı kayıtlara ilişkin tutarlar, 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesapların borç

ve alacağına karşılık bir taraftan bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak; diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir(MYMY, m. 409).

Örnek: Mükellef (A)'ya ihracattan katma değer vergisi iadesi olarak verilen 1.000,00 TL yanlışlıkla gelir vergisi iadesi olarak kayıt edilmiştir(İpek, 2007: 370).

630. Giderler Hs. 120. Gelirlerden Alacaklar Hs.	1.000,00	 1.000,00
810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs. 805. Gelir Yansıtma Hs.	1.000,00	 1.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs. 810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.	1.000,00	 1.000,00

Alacak: 1. Yılsonunda hesabın borç bakiyesi bu hesaba alacak, 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 409).

Örnek: Yılsonunda bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesinin 1.000,00 TL olduğu tespit edilmiş ve ilgili hesaba devri yapılarak hesap kapatılmıştır.

895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs. 810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.	1.000,00	 1.000,00

3.2.3. Bütçe Gider Hesapları

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 410. madde bütçe gider hesaplarının temel özellikleriyle ilgilidir. Bu maddeye göre, bütçe gider hesapları hesap grubu, nakden veya mahsuben yapılan her türlü bütçe giderinin, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır(MYMY, m. 410).

Bütçe gider hesapları, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

830 Bütçe Giderleri Hesabı

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

Yine MYMY'nin 411. maddesi genel olarak bütçe gider hesapları ve işleyişleriyle ilgili düzenlemeyi içermektedir. Buna göre, merkezi yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinin bütçe gider hesapları, Maliye Bakanlığınca belirlenen bütçe ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır.

Bütçeyle ilgili olarak faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların, ilgisine göre bütçe giderleri hesabı, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesabıyla ilişkilendirilmesinde gider yansıtma hesabı kullanılır. Maliyet hesaplarını kullanacak kamu idarelerinde maliyet hesaplarına kaydedilen tutarlardan bütçeyle ilgili olanların bütçe giderleri hesabı ile ilişkilendirilmesinde de yansıtma hesabı kullanılır. Bu durumda, maliyet hesaplarından giderler hesabına aktarılan tutarların yevmiye kaydında bütçe giderleri hesabına yer verilmez. Bütçe giderleri hesabı, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesabının borç bakiyeleri toplamı ile gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi her zaman birbirine eşittir(MYMY, m. 411).

Ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı ile bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına borç kaydedilmiş tutarların bütçeleştirilmesinde bütçe giderleri hesabına borç, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı veya bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına alacak kaydı yapılır. Ancak, gider yansıtma işlemi yapılmaz. Bunun dışında, hesap düzeltmeleri de dahil bütçe ile ilgili olarak faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilen tüm giderlerin gider yansıtma işlemi yapılır. Ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı ile bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabında kayıtlı tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgeleri, mali yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek bütçeleştirme işlemleri tamamlanır(MYMY, m. 411).

Yabancı para cinsinden yapılan ödemelerde bankaca, kur değişimi dolayısıyla verilen talimattan daha fazla bir tutar aktarıldığı durumlarda, doğan olumsuz kur farkları işlem tarihinde her bir işlem için giderler hesabına kaydedilerek bütçe giderleri hesabına yansıtma işlemi yapılır. Muhasebeleştirme belgesine yabancı para cinsinden yapılan ödemeye esas talimat ve ilgili hesap özet cetveli eklenir. Bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır(MYMY, m. 411).

3.2.3.1. Bütçe Giderleri Hesabı

Bütçe giderleri hesabı, bütçe kanunu ve diğer kanunların verdiği yetkiye dayanılarak nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılır(MYMY, m. 412).

Yılı bütçe kanunundaki tertibine uygun olarak bütçeye gider kaydıyla ödenecek veya gönderilecek paralar ile yapılacak mahsuplar için ödeme emri belgesine, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin ilgili maddelerinde belirtilen ve özel mevzuatında öngörülen belgeler bağlanır(MYMY, m. 413).

Borç: 1. Bütçe gideri olarak tahakkuk ettirilen tutarlar bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya varlığa dönüştürülecek bir harcama unsuru ise ilgili varlık hesabına

borç, ödenmesi gereken tutarlar ile kesintiler ilgili hesaplara alacak; diğer taraftan tahakkuk tutarı bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Kocaeli Muhasebe birimi tarafından Gonca Eczanesine 8.000,00 TL ilaç gideri ödenmiştir.(Damga Vergisi oranı olarak 2013 yılı için geçerli olan binde 9,48 alınmıştır.)

630. Giderler Hs.	8.000,00	
600. Gelirler Hs.		75,84
103. Ver. Çek ve Gön. Emirleri Hs.		7.924,16
805. Gelir Yansıtma Hs.	75,84	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		75,84
830. Bütçe Giderleri Hs.	8.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		8.000,00

2. Ödeneğine dayanılarak bütçe gideri olarak tahakkuk ettirilen tutarlardan herhangi bir nedenle hak sahiplerine ödenemeyenler bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili bilanço hesabına borç, ödenmesi gereken tutar 320-Bütçe Emanetleri Hesabına, kesintiler ilgili hesaplara alacak; diğer taraftan tahakkuk ettirilen tutar bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Kocaeli İl Milli Eğitim Müdürlüğünün personelinin ilaç bedeli olarak tahakkuk ettirilen 8.000,00 TL, Gonca Eczanesinin başvuruda bulunmaması nedeniyle ödenememiştir.

630. Giderler Hs.	8.000,00	
600. Gelirler Hs.		75,84
320. Bütçe Emanetleri Hs.		7.924,16
805. Gelir Yansıtma Hs.	75,84	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		75,84
830. Bütçe Giderleri Hs.	8.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		8.000,00

3. Ön ödemeler hesap grubunda yer alan hesaplara borç kaydedilen tutarlardan bütçe gideri olarak mahsup edilmesi gerekenler bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili bilanço hesabına borç, ilgili avans ve kredi hesaplarına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Muhakemat memuru (A)'ya verilen 350,00 TL'lik iş avansının tamamı harcama yetkilisi mutemedi tarafından mahsup edilmiştir(İpek, 2007: 372).

630. Giderler Hs.	350,00	
160. İş Avans ve Krediler Hs.		350,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	350,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		350,00

4. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlıkça, kapsama dahil diğer kamu idarelerinde üst yönetici tarafından verilen talimat üzerine başka bir muhasebe birimince ödemesi yapılan hakediş tutarları, adına ödeme yapılan muhasebe birimince bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili varlık hesabına borç, 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Maliye Bakanlığından gelen talimat üzerine Gebze Muhasebe Birimi tarafından ödenmesi gereken 1.000,00 TL tutarındaki tedavi gideri, Kocaeli Muhasebe Birimince ödenmiştir.

630. Giderler Hs.	1.000,00	
511. Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hs.		1.000,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	1.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		1.000,00

5. İç ve dış mali borçlar hesaplarında yer alan tutarlar karşılığı olarak ödenen faiz giderlerinden bir taraftan ödemenin yapıldığı yıla ait faiz gideri 630-Giderler Hesabına, geçmiş yıllara ait olan faiz giderleri 381-Gider Tahakkukları Hesabı veya 481-Gider Tahakkukları Hesabına borç, tamamı 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya 106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan faiz giderinin tamamı bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Dış mali borç hesaplarında yer alan 50.000 Avroluk tutarın 10.000 Avroluk kısmının vadesi dolmuş olup, 1.000 Avroluk faizi ile birlikte ödenmiştir. Faizin 200 Avrosu geçmiş yıllara aittir(İpek, 2007: 373). (1 Avro=1.63.-YTL)

410. Dış Mali Borçlar Hs.	16.300,00	
481. Gider Tahakkukları Hs.	1.304,00	
630. Giderler Hs.	326,00	
106. Döviz Gönderme Em. Hs.		17.930,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	1.630,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		1.630,00

6. Ödeneğine dayanılarak verilen borç tutarları bir taraftan vadesine göre 132-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı veya 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Hazine Müsteşarlığı tarafından ödeneğine dayanılarak 100.000,00 TL SGK Genel Müdürlüğüne borç verilmiştir.

132. Kurumca Ver. Borçlardan Alacaklar Hs.	100.000,00	
103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.		100.000,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	100.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		100.000,00

7. Ödeneğine dayanılarak genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara yatırılan sermayeler bir taraftan ilgili mali duran varlık hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya 106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Hazine tarafından Kocaeli Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinin banka hesabına sermaye olarak 50.000,00 TL aktarılmıştır.

242. Döner Serm. Kuruluşlara Yat. Serm. Hs.	50.000,00	
103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.		50.000,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	50.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		50.000,00

8. Bütçeleştirilecek borçlar hesabına kaydedilmiş olan tutarlardan ödeneğine dayanılarak ödeme emri belgesine bağlananlar bir taraftan 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına borç, 100-Kasa Hesabı veya 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Vakıflar Genel Müdürlüğü Aydın Bölge Müdürlüğünün ödenek yetersizliği nedeniyle tahakkuka bağlanamadığından 322. Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına kaydedilen Nisan ayına ait 80,00 TL tutarındaki telefon faturasıyla ilgili olarak; Haziran ayı içerisinde yeterli ödeneğin gelmesi üzerine ilgili tutar düzenlenen gönderme emriyle Telekom AŞ'nin hesabına aktarılmıştır(Dişli vd, 2009: 492).

322. Bütçeleştirilecek Borçlar Hs.	80,00	
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		0,60
103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.		79,40
830. Bütçe Giderleri Hs.	80,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		80,00

9. Bütçeleştirilmiş borçlar hesabına kaydedilmiş olan tutarlardan ödeneği temin edilenler bir taraftan 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına borç, kesintiler ilgili hesaba, ödenecek tutar 100-Kasa Hesabı veya 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan tamamı bu hesaba borç, 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabına alacak kaydedilir. Bu kayda ilişkin olarak yansıtma işlemi yapılmaz(MYMY, m. 414).

Örnek: Erzurum Muhasebe Müdürlüğünce mal ve hizmet alım giderleri ile ilgili olarak bütçeleştirilmiş borçlar hesabına kaydedilen tutarlardan 2.504.000,00 TL'sinin ödeneği temin edilmiştir(Gülşen vd, 2007: 622)

323. Bütçeleştirilmiş Borçlar Hs. 600. Gelirler Hs.(Damga V.) 103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.	2.504.000,00	 18.780,00 2.485.220,00
830. Bütçe Giderleri Hs. 831. Ödeneğine Mah. Ed. Harcamalar Hs.	2.504.000,00	 2.504.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs. 800. Bütçe Gelirleri Hs.	18.780,00	 18.780,00

10. Dolaşımdan kaldırılan madeni paralar, Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimince, döner sermayeye verildikçe itibari kıymet tutarı bir taraftan 409-Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabına borç, 108-Diğer Hazır Değerler Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir. Dolaşımdan kaldırılan madeni paraların döner sermayeye satış bedeli ise bir taraftan 100-Kasa Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimince itibari değeri 390.723,00 TL tutarında madeni paranın dolaşımdan kaldırılması nedeniyle 25.000,00 TL bedelle döner sermaye işletmesine devredilmiştir(Gülşen vd, 2007: 617).

102. Bankalar Hs. 600. Gelirler Hs.	25.000,00	 25.000,00
805. Gelir Yansıtma Hs. 800. Bütçe Gelirleri Hs.	25.000,00	 25.000,00
409. Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar 108. Diğer Hazır Değerler Hs.	390.723,00	 390.723,00
830. Bütçe Giderleri Hs. 835. Gider Yansıtma Hs.	390.723,00	 390.723,00

11. Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına kaydedilerek yapılan ödemelerden bütçeleştirme işlemi tamamlananlar bu hesaba borç, 833-Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabına alacak kaydedilir. Bu kayda ilişkin yansıtma işlemi yapılmaz(MYMY, m. 414).

Örnek: Dünya Bankasından alınan borçla ilgili olarak peşin ödenen 500 dolar için tahakkuk işlemi tamamlanarak muhasebe fişi muhasebe birimine gelmiştir(İpek, 2007: 375). (1$= 1,30 TL)

830. Bütçe Giderleri Hs.	650,00	
833. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hs.		650,00

12. Bütçe gelirlerinden mahalli idareler ve fon payı veya diğer kamu idaresi payı olarak hesaplanan tutarlar bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir. Aynı şekilde genel bütçe harç tahsilatlarından meslek odaları payı olarak hesaplanan tutarlar bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 363-Kamu İdareleri Payları Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir. (MYMY, m. 414).

Örnek: Ekim 2009 ayına ait genel bütçe gelirlerinden 500.000,00 TL mahalli idarelere gönderilmiştir.

630. Giderler Hs.	500.000,00	
363. Kamu İdareleri Payları Hs.		500.000,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	500.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		500.000,00

13. Yabancı para cinsinden yapılan ödemelerde bankaca, kur değişimi dolayısıyla verilen talimattan daha fazla bir tutar aktarıldığı durumlarda, doğan olumsuz kur farkları işlem tarihinde her bir işlem bazında bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, 102-Banka Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Devlet Borçları Muhasebe Birimince, dış borçlar hesabında kayıtlı tutarlar için 110.000 $ faiz ödenmiştir(Dişli vd, 2009: 487).(1 $ = 1,50 TL)

630. Giderler Hs.	165.000,00	
106. Döviz Gönd. Emir.Hs.		165.000,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	165.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		165.000,00

14. Bedelsiz olarak kişilerden intikal eden varlıklardan kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenilenler kayıtlı değerleri üzerinden bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, ilgili varlık veya diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Bay M tarafından, üzerine okul yapılması amacıyla hazineye bağışlanan 9.816.000,00 TL değerindeki arsa, okul yapılamaması nedeniyle ilgiliye iade edilmiştir(Gülşen vd, 2007: 623).

630. Giderler Hs.	9.816.000,00	
250. Arazi ve Arsalar Hs.		9.816.000,00
830. Bütçe Giderleri Hs.	9.816.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		9.816.000,00

Alacak: 1. Yılı içinde bütçeden fazla veya yersiz ödendiğinin anlaşılması üzerine genel bütçe kapsamındaki idarelerde Bakanlık, kapsama dahil diğer idarelerde ise üst yöneticilerden tahakkukun iptali nedeniyle ödeneğine iade edilmesi gerektiği bildirilen tutarlar, bir taraftan 630-Giderler Hesabına veya ilgili varlık hesabına alacak, 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç; diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Söz konusu tutar aynı zamanda 903-Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç, 905-Ödenekli Giderler Hesabına alacak kaydedilir. Ödeneğine iade işlemine ilişkin talimat gelmeden önce bu tür paraların 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydı yapılmış olduğu takdirde, bu işlem ters kayıtla kapatılır(MYMY, m. 414).

Örnek: Bartın Devlet Hastanesi yapım işi ile ilgili olarak Müteahhit V İnşaat Ltd. Şti.'ye 5.200.000,00 TL fazla ve yersiz ödeme yapıldığı yılı içinde tespit edilmiştir(Gülşen vd, 2007: 624).

Fazla ve yersiz ödeme yapıldığı tespit edildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı(Gülşen vd, 2007: 624);

140. Kişilerden Alacaklar Hs.	5.200.000,00	
600. Gelirler Hs.		5.200.000,00

Tespit edilen fazla ve yersiz ödemeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığından ödeneğine iade işlemi konusunda talimat Bartın Muhasebe Müdürlüğüne gelmiştir(Gülşen vd, 2007: 624).

140. Kişilerden Alacaklar Hs.	5.200.000,00	
258. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.		5.200.000,00
835. Gider Yansıtma Hs.	5.200.000,00	
830. Bütçe Giderleri Hs.		5.200.000,00

Ödeneğine iade işlemine ilişkin olarak yukarıdaki muhasebe kaydından sonra, iade edilen ödeneğinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir(Gülşen vd, 2007: 624).

903. Kullanılacak Ödenekler Hs.	5.200.000,00	
905. Ödenekli Giderler Hs.		5.200.000,00

Yapılan fazla ve yersiz ödeme nedeniyle ödeneğine iade işlemine ilişkin Bakanlıktan talimat gelmeden önce kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tutarın, ödeneğine iade işleminin yapılmasından sonra düzeltilmesi gerekmektedir(Gülşen vd, 2007: 625).

600. Gelirler Hs.	5.200.000,00	
140. Kişilerden Alacaklar Hs.		5.200.000,00

2. Yılsonunda hesabın borç bakiyesi bu hesaba alacak, 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 414).

Örnek: Kocaeli Üniversitesi muhasebe birimince dönem sonunda bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi 18.634.000,00 TL olarak tespit edilmiş olup, sonuç hesaplarına aktarılmıştır.

895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	18.634.000,00	
830. Bütçe Giderleri Hs.		18.634.000,00

3.2.3.2. Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

MYMY'nin 415. maddesine göre ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı; genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup Bakanlıkça belirlenecek ekonomik

kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, oluştuğu yer ve zamanda ödeneğinin bulunmaması nedeniyle ödenemeyen tutarların izlenmesi için kullanılır.

Borç: 1. Herhangi bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan, bütçede tertibi bulunmakla birlikte oluştuğu yer ve zaman açısından ödeneğinin bulunmaması nedeniyle ödenemeyen giderlere ilişkin tahakkuk tutarları bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya varlığa dönüştürülecek bir unsur ise ilgili varlık hesabına borç, 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 416).

Örnek: Sinop Muhasebe Müdürlüğüne harcama birimlerince gerçekleştirilen ancak ödeneği bulunmayan 45.380,00 TL elektrik gideri yapıldığı bildirilmiş ve söz konusu ödeme emri belgeleri muhasebe müdürlüğüne gelmiştir(Gülşen vd, 2007: 628).

630. Giderler Hs.	45.380,00	
323. Bütçeleştirilmiş Borçlar Hs.		45.380,00
831. Ödeneğine Mahsup Edil. Harcamalar Hs.	45.380,00	
835. Gider Yansıtma Hs.		45.380,00

Alacak: 1. Ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabında kayıtlı tutarlara ilişkin ödenek temin edildiğinde bir taraftan kesintiler ilgili hesaba, ödenmesi gereken tutar 100-Kasa Hesabı, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak, tamamı 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına borç; diğer taraftan tamamı bu hesaba alacak, 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir. Bu kayda ilişkin olarak yansıtma işlemi yapılmaz.

Örnek: Ödenek temin edilmesi sonucunda ödeneğine mahsup edilecekler hesabına kaydedilen tutarların bütçe giderleri hesabına aktarılması ve ödemenin

yapılmasına ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.(Damga Vergisi oranı binde 9,48 alınmıştır)

323. Bütçeleştirilmiş Borçlar Hs.	45.380,00	
600. Gelirler Hs.		430,20
103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.		44.949,80
830. Bütçe Giderleri Hs.	45.380,00	
831. Ödeneğine Mahsup Ed. Harc. Hs.		45.380,00
805. Gelir Yansıtma Hs.	430,20	
800. Bütçe Gelirleri Hs.		430,20

3.2.3.3. Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı; 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında, herhangi bir dış finansman anlaşmasının yürürlüğe girmesini sağlayacak kanuni düzenlemelerin tamamlanmasına kadar, anlaşma gereğince peşin ödenmesi gereken komisyon, ücret, garanti ücreti ve benzeri giderler ile vadesinde ödenmediği takdirde gecikme faizi doğuracak devlet iç mali borcu ve devlet dış mali borcuna ilişkin faiz giderleri, ödeneğinin yılı bütçesinde bulunmasına rağmen tahakkuk işlemlerinin tamamlanamadığı durumlar ile bütçe kanununda bu hesaba kaydedilmesi öngörülen işlemlerin muhasebeleştirilmesi için kullanılır. Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde kullanılmaz(MYMY, m. 417).

Borç: 1. Herhangi bir dış finansman veya türev ürüne ilişkin olarak yapılan anlaşmanın yürürlüğe girmesini sağlayacak kanuni düzenlemelerin tamamlanmasına kadar, anlaşmalar gereğince peşin ödenmesi gereken komisyon, ücret, garanti ücreti ve benzeri giderler bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve

Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 418).

Örnek: Hazine Müsteşarlığınca gerçekleştirilen borçlanma sözleşmesine ilişkin olarak 128.380,00 TL komisyon gideri ödenmiştir. Söz konusu tutara ilişkin ödenek mevcut değildir. Ödemeye ilişkin yasal düzenlemeler sözleşme gereğince daha sonra gerçekleştirilecektir(Gülşen vd, 2007: 630).

630. Giderler Hs.	128.380,00	
103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.		128.380,00
833. Bütçeden Mahsup Edilecek Öd. Hs.	128.380,00	
835. Gider Yansıtma Hs		128.380,00

2. Vadesinde ödenmediği takdirde gecikme faizi doğuracak devlet iç mali borcu ve devlet dış mali borcu ile ilgili faiz gideri için yılı bütçesinde öngörülen ödeneğine bağlı kalmak ve aynı yıl içinde ödeneğine mahsup edilmek kaydıyla, yapılacak ödemeler bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 418).

Örnek: Hazine Müsteşarlığı tarafından temin edilmiş olan dış proje kredisine ilişkin ilk taksit geri ödemesi 30.09.2007 tarihi olup, bu tarihte ödenmediği takdirde ceza uygulanacaktır. İlk takside ilişkin 30.000,00 TL faizin ödenmesi için ödenek temin edilememiştir(Gülşen vd, 2007: 630). (Bütçede ödeneği mevcuttur.)

630. Giderler Hs.	30.000,00	
103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.		30.000,00
833. Bütçeden Mahsup Edilecek Öd. Hs.	30.000,00	
835. Gider Yansıtma Hs		30.000,00

3. Vadesinde ödenmediği takdirde gecikme faizi doğuracak risk hesabı kapsamında devlet dış borçlarının ödenmesi için bütçeden risk hesabına yapılacak aktarmalar, risk hesabı için yılı bütçesinde öngörülen ödeneğine bağlı kalmak ve aynı yıl içinde ödeneğine mahsup edilmek kaydıyla, bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir. Bankadan gelen banka hesap özet cetveline göre risk hesabına aktarıldığı bildirilen tutar, bir taraftan 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, 102-Banka Hesabına alacak; diğer taraftan 339-Risk Hesabına alacak, 102-Banka Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 418).

Örnek: Vadesinde ödenmediği takdirde gecikme faizi doğuracak risk hesabı kapsamındaki 30.000,00 TL tutarındaki devlet dış borçları ödenmesi için bütçeden risk hesabına aktarılmıştır. Bankadan gelen banka hesap özet cetveline göre risk hesabına aktarıldığı bildirilmiştir(İpek, 2007: 378).

630. Giderler Hs. 103. Verilen Çekler ve Gön. Em. Hs.	30.000,00	 30.000,00
833. Bütçeden Mahsup Edilecek Öd. Hs. 835. Gider Yansıtma Hs	30.000,00	 30.000,00
103. Verilen çekler ve Gön. Em. Hs. 102. Banka Hs.	30.000,00	 30.000,00
102. Banka Hs. 339. Risk Hesabı	30.000,00	 30.000,00

4. Yılı bütçe kanununda bu hesaba kaydı suretiyle ödenebileceği hükme bağlanan tutarlar bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabının yardımcı hesaplarında yapılan hataların düzeltilebilmesi amacıyla, 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç ve alacak kaydedilen tutarlar bir taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak; diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir(MYMY, m. 418).

Alacak: 1. Yukarıda "Borç" bölümünde muhasebeleştirilen kayıtlara ilişkin tutarların bütçeleştirme işlemleri mali yılsonuna kadar tamamlanarak bu hesaba alacak, 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir. Bu kayda ilişkin yansıtma işlemi yapılmaz. Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabının yardımcı hesaplarında yapılan hataların düzeltilebilmesi amacıyla, 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak ve borç kaydedilen tutarlar bir taraftan bu hesaba alacak, 835-Gider Yansıtma Hesabına borç; diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir(MYMY, m. 418).

3.2.3.4. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

Geçen yıl bütçe mahsupları hesabı, mahsup dönemine aktarılan ön ödemelerden bütçe giderine dönüşenlerin izlenmesi için kullanılır(MYMY, m. 419).

Mali yıl içinde kamu görevlilerine veya harcama yetkilisi mutemetlerine bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen avanslar ile açılan kredilere ait mal teslim edildiği veya hizmet o yıl sonuna kadar yapıldığı halde, herhangi bir nedenle mahsup belgeleri yılı geçtikten sonra verilenler veya mahsup belgeleri yılı içinde verildiği halde muhasebe birimlerince inceleme işinin sona ermemesi dolayısıyla mahsup dönemine aktarılmış olan tutarlar, muhasebe birimlerince, geçen yıl bütçe mahsupları hesabına kaydedilmek suretiyle mahsup dönemi sonuna kadar kapatılır ve geçen yıla ait bütçenin ilgili bütçe tertibiyle ilişkilendirilir. Söz konusu tutarlar mahsup döneminin sonunda ilgili yıl bütçe giderleri içinde raporlanır(MYMY, m. 420).

Borç: 1. Mahsup dönemine aktarılan ön ödemelerden belgeleri verilerek mahsubu yapılanlar bir taraftan 630-Giderler Hesabı veya ilgili varlık hesabına borç,

165-Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 421).

Örnek: Yahşihan Muhasebe Birimi tarafından memur (A)'ya verilen ve mahsup dönemine aktarılan 40,00 TL'lik harcama yetkilisi mutemet avansı mahsup döneminde kapatılmıştır(İpek, 2007: 380).

630. Giderler Hs.	40,00	
165. Mahsup Dön. Aktarılan Avans ve Kre. Hs.		40,00
834. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları hs.	40,00	
835. Gider Yansıtma Hs		40,00
907. Mahsup Dön. Aktarılan Öd. Hs.	40,00	
906. Mahsup Dön. Akt. Kullanılacak Öd. Hs.		40,00

2. Geçen yıl bütçe mahsupları hesabının yardımcı hesaplarında yapılan hataların düzeltilebilmesi amacıyla, 630-Giderler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç ve alacak kaydedilen tutarlar bir taraftan bu hesaba borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak; diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir(MYMY, m. 421).

Alacak: 1. Mahsup dönemini izleyen ayın ilk iş gününde hesabın borç bakiyesi bu hesaba alacak, 835-Gider Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 421).

Örnek: Kocaeli Malmüdürlüğünce mahsup dönemi sonunda geçen yıl bütçe hesabının borç bakiyesi 2.000,00 TL olarak belirlenip ilgili hesaba aktarılmıştır.

835. Gider Yansıtma Hs	2.000,00	
834. Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hs.		2.000,00

3.2.3.5. Gider Yansıtma Hesabı

Gider yansıtma hesabı; giderler hesabı veya ilgili bilanço hesabı ile maliyet hesaplarını kullanan idarelerde maliyet hesaplarına kaydedilen tutarların, bütçe giderleri hesabı, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesabına yansıtılması için kullanılır(MYMY, m. 422).

Alacak: 630-Giderler Hesabı veya ilgili bilanço ya da maliyet hesaplarına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilen tutarlar, bu hesaba alacak, 830-Bütçe Giderleri Hesabı, 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı, 833-Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı veya 834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 423). (Daha önceki örneklerde yer aldığından ayrıca örneklendirilmeyecektir.)

Borç: Hesap düzeltmesi amacıyla 630-Giderler Hesabı veya ilgili bilanço ya da maliyet hesabına alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilen tutarlar, bu hesaba borç, 830-Bütçe Giderleri Hesabı, 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı, 833-Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı veya 834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabına alacak kaydedilir. Mahsup dönemini izleyen ayın ilk iş gününde geçen yıl bütçe mahsupları hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabına alacak kaydedilir. Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra hesabın alacak bakiyesi bu hesaba borç, 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 423).

3.2.4. Bütçe Uygulama Sonuçları

Bütçe uygulama sonuçları hesap grubu, bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplardan bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır. Bütçe uygulama sonuçları, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabından oluşur(MYMY, m. 424).

3.2.4.1. Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

Bütçe uygulama sonuçları hesabı, bir bütçe yılına ait bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan bütçe uygulama sonuçlarının elde edilmesi için kullanılır. Bütçe uygulama sonuçları hesabı, bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesinden sonra yansıtma hesapları ile karşılıklı olarak kapatılır(MYMY, m. 425).

Borç: 1. Dönem sonunda bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 830-Bütçe Giderleri Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 426).

Örnek: Başbakanlık Merkez Muhasebe birimince yılsonunda bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi 250.000,00 TL olduğu tespit edilmiş olup gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	250.000,00	
830. Bütçe Giderleri Hs.		250.000,00

2. Dönem sonunda bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 426).

Örnek: Başbakanlık Merkez Muhasebe birimince dönem sonunda bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının bakiyesi 1.000,00 TL olduğu tespit edilmiş olup gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	1.000,00	
810. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.		1.000,00

3. Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gelir yansıtma hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir(MYMY, m. 426).

Örnek: Başbakanlık Merkez Muhasebe birimince dönem sonunda gelir yansıtma hesabının bakiyesi 195.000,00 TL olduğu tespit edilmiş olup gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	195.000,00	
805. Gelir Yansıtma Hs.		195.000,00

Alacak: 1. Dönem sonunda, bütçe gelirleri hesabının alacak bakiyesi bu hesaba alacak, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 426).

Örnek: Başbakanlık Merkez Muhasebe birimince dönem sonunda gelir yansıtma hesabının bakiyesi 205.000,00 TL olduğu tespit edilmiş olup gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

800. Bütçe Gelirleri Hs.	205.000,00	
895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.		205.000,00

2. Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi bu hesaba alacak, 835-Gider Yansıtma Hesabına borç kaydedilir(MYMY, m. 426).

Örnek: Başbakanlık Merkez Muhasebe birimince dönem sonunda gider yansıtma hesabının bakiyesi 250.000,00 TL olduğu tespit edilmiş olup gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

835. Gider Yansıtma Hs.	250.000,00	
895. Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.		250.000,00

3.3. BÜTÇE HESAPLARININ KAPATILMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Bütçe, belli bir dönem için gelirlerin toplanması ve giderin yapılmasına hükümet için yetki veren özel bir yasa olduğundan, ilgili mali yılın tüm işlemlerini kapsamak zorundadır. Türkiye'de bütçeler yıllık olarak hazırlanır ve uygulanır. Bütçe dönemi sonunda tüm hesapların kapatılması gerekir. İşlemler hesap kapatma yöntemine göre düzenlenir. Hesap kapatma yöntemleri ise Hesap Dönemi Yöntemi (Egzersiz Yöntemi) veya Yönetim Dönemi Yöntemi(Jestiyon Yöntemi) olmak üzere iki tanedir(Ataç vd, 2011: 197).

3.3.1. Hesap Dönemi Yöntemi (Egzersiz Yöntemi)

Hesap dönemi yönteminde bütçe hesaplarının ilgili olduğu mali yılsonunda kapatılmayıp bir sonraki yıl içerisinde bir süre açık tutulması söz konusudur. Hesapların yeni mali yılda da bir süre açık bırakılması, ödenek tahminleri ve gelir tahminlerinin bir bütün olarak düşünülmesinin gerekli olduğu ve mali yılsonunda henüz kullanılmamış ödeneklerin kullanılmış olanlarından; tahsil edilememiş gelirlerinde tahsil edilenlerden farklı olmadığı düşüncesinden ileri gelmektedir. Bütçe hesaplarının bu yönteme göre tutulması halinde, kayıt yöntemi olarak tahakkuk esasının kullanılması uygun olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi kullanıldığında bütçe gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin ne zaman olduğuna bakılmaksızın ilgili oldukları dönemlere kaydedileceklerdir. Böylece hesap dönemi yönteminin uygulanması için gereken şart da sağlanmış olacaktır(Karaarslan, 2005(a): 4).

3.3.2. Yönetim Dönemi Yöntemi (Jestiyon Yöntemi)

Bir devlet saymanının yönetim zamanını gösteren bir kavramdır. Bu yöntemde saymanın yönetim zamanı en çok bir yıl, en az mali yıl içinde görevde kaldığı süre olarak kabul edilmiştir. Yani bütçe hesabı, saymanın yönetim zamanının sonunda kapatılır. Bu yönetim zamanı normalde bir bütçe yılıdır. Sayman, bütçe yılı içinde daha az bir süre yönetim yapmışsa hesaplar, saymanın görevde olduğu süre sonunda kapatılır ve yeni saymana devredilir. Bu yöntem bütçe yılından sonra yapılan giderler ve toplanan gelirlerin ilgili olduğu yılın bütçe hesabına geçirilmesi şeklinde olur(Ataç vd, 2011: 197).

Bütçe hesaplarının kapatılmasında yönetim dönemi yönteminin seçilmesi durumunda devlet muhasebesi sisteminde kayıt yöntemi olarak nakit esasının kullanılması uygun olacaktır. Çünkü nakit esasında mali yıl içerisinde gerçekleşen nakit hareketlerinin, gelir ve giderlerin tahakkuku ile ilişkilendirilmeksizin hesaplara geçirilmesi söz konusudur. Günümüzde bütçe hesaplarının kapatılmasında çoğunlukla bu yöntem tercih edilmektedir(Karaarslan, 2005(a): 4).

SONUÇ

Türkiye'de devlet muhasebesi, 2004 yılına kadar cumhuriyetin ilk yıllarında yürürlüğe giren ve uzun yıllar uygulanan Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na dayalı olarak yürütülmekteydi. Ayrıca devlet bütçe sistemi olarak klasik bütçe yöntemi kullanılmaktaydı. Ancak bu Kanun ve uygulanan bütçeleme sistemleri çağdaş devlet ve çağdaş maliye anlayışı ile ilgili beklentileri karşılamamaktaydı.

Devlet muhasebesi; Türkiye'de yürürlükte olan, mali sistem ve muhasebenin anayasası olarak kabul edilen, 2004 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla ve bu kanuna dayanarak çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmektedir. Uluslararası birlik ve kuruluşların dünya çapında uygulanmasını talep ettikleri muhasebe ve bütçe standartları doğrultusunda hazırlanan 5018 sayılı Kanun, kamu maliyesinde devrim niteliği taşımaktadır. Tüm muhasebe sistemi, bütçeleme amaç ve tekniği, raporlama yöntemleri, muhasebe ve bütçenin temel ilkeleri, giderler ve muhasebeleştirilmesinden sorumlu olanlar, genel yönetim ve merkezi yönetim kapsamının oluşturulması ile tabi oldukları mevzuatın düzenlenmesi ve benzeri pek çok konuda yeni uygulamalar getiren 5018 sayılı Kanun maliye sisteminin temel oluşum kaynağıdır.

Dünyada yaşanan gerek ticari gerekse devletçilik anlayışında meydana gelen değişmelere uyum sağlama çabaları Türkiye'de kamu maliyesi adına gerekli adımların atılmasını sağlamıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa dayalı olarak çıkartılan yönetmelikler, hem muhasebe sisteminde hem de bütçeleme tekniği ve yönteminde mevzuat ve uygulama değişikliklerini beraberinde getirmiştir.

Bu kadar önemli ve köklü değişikliklerin yapılması, zorlu bir süreci ve katlanılması gereken değişim riskini de beraberinde getirmiştir. Mevzuat değişiminden önce sadece belirlenen birkaç kurumda ve çok az zaman için pilot uygulamalar yapılması, değişikliklerden etkilenecek muhasebe personeline gereken eğitimlerin verilmesinde gecikilmesi ve kurumlara kalifiye eleman temin edilmemesi gibi konular sistemin temel riskleri oluşturmuştur.

Türkiye'de resmi olarak 2006 yılından itibaren uygulanan Performans Esaslı Bütçeleme yöntemi ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, içerdikleri yenilikler ve karmaşık süreçler nedeniyle özellikle kamu personeli tarafından pek hoş karşılanmasa da, yeni sistemin sağladığı esneklik, harcama birimlerine verilen geniş yetkiler ile denetim açısından merkez teşkilata bağımlılığı azaltması olumlu görüş ve uygulama hevesi doğmasına sebep olmuştur.

Yaklaşık olarak 7 yıldır uygulanan bir sistem olması nedeniyle yapısal eksiklik ve mevzuatsal boşluk bulunmakta, ayrıca ülke çapında uygulama birliği de sağlanamamaktadır.

Çağdaş ve dünya çapında yapılan uygulamalar nedeniyle kamusal ihtiyaçların hızla arttığı 21. yyüzyılda, gelişmiş ülkelerin devlet sistemlerini uygulama çabası doğal olarak çeşitli uyumsuzluk sorunlarını da beraberinde getirmektedir. Performans esaslı bütçeleme, Türkiye koşullarında özellikle özel sektör uygulamaları için uygun görülmekte, hala klasik bütçeleme sisteminin getirdiği alışkanlıklardan kurtulamayan harcama birimlerinin mevcut bütçelerini verimsiz ve gereksiz giderlerini engelleyememektedir.

Denetim sisteminin geliştirilmesi ve kişisel kontrole dayalı bir sistem olan iç kontrol sisteminin tüm kamu kurumlarında uygulanması, pratikte pek mümkün görülmemektedir. Sadece performans denetimi ile öneri niteliğinde bildirimde bulunan, elindeki denetim ve inceleme yetkileri azaltılan Sayıştay kurumunun prestij ve önemi azaltılarak tüm sorumluluk, hem harcamayı yapmak hem de onu denetlemek amacıyla harcamacı kuruluşlar ile mali hizmetler birimlerine verilmiştir.

Türkiye'de uygulanan devlet muhasebesi ve bütçe hesaplarının çalışma şekilleri incelendiğinde, sistemin tam anlamıyla tüm ülkede uygulanmasında önemli sıkıntılar olduğu söylenebilmektedir. Bunun nedeni, henüz tam bir muhasebesel birlik sağlanamamış olunmasıdır. Ayrıca performans esaslı bütçe tekniği ile hazırlanan stratejik plan ve performans programlarının doğruluğunun denetlenmesinde önemli aksaklıklar yaşanmaktadır.

Sistemin tam olarak uygulanabilmesi için; uzun yıllar tecrübe edilmesi, kaliteli kamu personeli istihdam edilmesi, özellikle mali işlemlerin yürütüldüğü birimlerde ve harcama birimlerinde bütçe ve muhasebe konularında uzman personelin çalıştırılması, mevzuatla ilgili açıkların kapatılması adına yürürlükte olan yönetmeliklerde değişikliklere gidilmesi, daha sık ve verimli eğitim programları düzenlenmesi gibi çeşitli çözümler üretilebilir. Ayrıca denetim sistemi ile yanlış uygulamalara getirilecek yaptırımlar da caydırıcı etkide bulanabilecektir.

Bütçeleme sisteminde devrim yaratan 5018 sayılı Kanunla birlikte, klasik bütçeleme yani çıktıya dayalı bütçeleme anlayışından vazgeçilerek performans, plan ve bütçe ilişkisine dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine geçilmiştir. 3'lü bir yapı ile orta ve uzun vadeli planlara dayanan PEB' in Türkiye'de tam olarak uygulandığını söylemek mümkün değildir. Bütçe hesapları aracılığıyla kurumların performanslarının ölçüldüğü, bütçelerini etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadıklarını Stratejik Plan ve Performans Programı aracılığıyla belirlemeye yarayan PEB sisteminin bütünüyle kabul edilip uygulanması için, kurumların üst yöneticilerinin sistemin önemi hakkında bilgilendirilmesi, yapılacak denetimler ile caydırıcı cezalar uygulanması düşünülebilir. Gereken ilgi ve özenin gösterilmesi için gerek uygulayıcı olan çalışanların gerekse onay merci olarak görev yapan harcama yetkililerinin, düzenlenmesi öngörülen raporları gerçeğe uygun, tutarlı ve doğru biçimde hazırlamaları, sistemin bütünü için önem taşımaktadır. Doğruluk derecesi ise sık sık yapılacak iç ve dış denetimler aracılığıyla rahatlıkla tespit edilebilecektir. Denetim sıklığı önemli ve caydırıcı bir araç olarak kullanılabilir.

Sonuç olarak, devlet muhasebesi ve bütçe sisteminde yaşanan önemli değişikliklerin uygulanmasında bütünlük sağlanabilmesi için, mevzuatın önemi ve gerekliliği tüm kamu kurumlarında çalışan personele kavratılmalı, değişim gerektiren kadro ve görevler kariyer ve liyakat ilkeleri gözetilerek gerçekleştirilmelidir. Doğru bilgilerle işlenen muhasebe sistemi sayesinde alınan mali raporların devletin performansını yansıtacağı bilgisi unutulmamalı, sistem mevzuata uygun şekilde işlediği takdirde başarılı sonuçlar alınacağı bilgisi tüm kamu birimlerine verilmelidir.

KAYNAKÇA

ACAR, İbrahim Atilla (2011), "Plan-Bütçe İlişkisi ve Üniversitelerde Stratejik Planlama", **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu**, 85-98.

AKÇAKANAT, Özen (2011), **Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, Isparta.

AKDOĞAN, Abdurrahman (2009), **Kamu Maliyesi**, Onüçüncü Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

ATAÇ, Engin, Nihat FALAY, Ömer Faruk BATIREL, Gülay COŞKUN, Tayfun MOĞOL (2011), **Devlet Bütçesi**, Yedinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.

BADEM, Ahmet Cemkut (2003), **Türk Bütçe Sistemi İçinde Belediye Muhasebesi ve Bir Uygulama**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.

BÜYÜKİPEKÇİ, Semih, Ali ERBAŞI (2009), "Yeni Ekonomik Düzen Ve Muhasebede Kayıt Yöntemleri Üzerindeki Yansıması", **Khazar University Press,** Volume: 13,768-776.

CURA, Serkan (2003), "Türkiye' de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 18 (1), 139-154.

ÇATALOLUK, Cuma (2006), "Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 229-242.

ÇETİNER, Ertuğrul, İlhami SÖYLER, H.Bayram ÇOLAK (2011), **Devlet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÇETİNKAYA, Özhan (2004), "Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye'de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 46. Seri, 83-98.

ÇETİNKAYA, Özhan, Zuhal YILDIRIM (2006), **Devlet Muhasebesi**, İkinci Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi.

ÇİLDİR, Melih (2010), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, Bursa.

DARDAĞAN, Özlem B. (2007), "Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA95)", http://www.mud.org.tr/id207-uye-calismalari/avrupa-ulusal-ve-bolgesel-hesaplar-sistemi-esa-95-ozlem-bayraktar-dardagan.php (18.06.2013)

DAYAR, Hatice, Yasemin ESENKAR (2008), "Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 13(2), 263-294.

DEMİRCAN, Esra S. (2006), "Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 13(2), 47-61.

DEMİRTAŞ, Selma (2011), **Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 25814, 13 Mayıs 2005.

DİLEYİCİ, Dilek, Özlem ÖZKIVRAK (2010), "Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu Ve Açık Bütçe Politikası", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 2 (1), 33-55.

DİŞLİ, Mustafa, Binali AYDIN, Mehmet İPEK, **Merkezi Yönetim Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**, Üçüncü Baskı, Ankara.

DÜLGER, Cumhur, Tayfun MOĞOL, Tufan ÇAKIR, Ahmet Burçin YERELİ, Özhan ÇETİNKAYA (2012), **Devlet Bütçesi**, Birinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.

EGELİ, Haluk, H.Ahmet AKDENİZ, Mehmet AKSARAYLI, Kamil TÜĞEN, Ahmet ÖZEN (2007), "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 22 (1), 27-47.

EĞİLMEZ, Aydın (2012), **Üniversitelerde Performans Esaslı Bütçeleme**, Yayımlanmamış Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, İzmir.

ER, Selami (2010), "5018 Sayılı Kanun Karşısında Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Konumu", **Sayder Dış Denetim Dergisi**, Temmuz- Eylül, 1, 184-191.

ERBAŞI, Ali (2009), "Kamuda Performans Esaslı Bütçelemenin Tasarımına İlişkin Modelsel Bir Yaklaşım", **Maliye Dergisi**, 156 (Ocak – Haziran), 249-264.

ERKAŞ, S. Ogün (2012), **Mali Raporlar ve Kesin Hesap Tablolarının Yönetimin Kararlarına Etkisi**, Yayımlanmamış idari Uzmanlık Tezi, Ankara.

ESENKAR, Yasemin (2006), **Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması ve Etkinliği: (Maliye Bakanlığı Örneği)**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

European Commision (EUROSTAT) (1995), **European System of Accounts (ESA95)**, http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00005.htm (08.06.2013)

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 25839, 08 Haziran 2005.

GÜL, H. Engin (2008), **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

GÜLER, M. Selim, Miraç GÜLÇİÇEK (2005), "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi", **Uzman Bakış Dergisi**, 1, 57-71.

GÜLŞEN, Hamdi, Mesut HASTÜRK, Erkan KARAARSLAN, Baki KERİMOĞLU, Eyüp KIZILKAYA, Haydar KULAKSIZ (2007), **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

HAFTACI, Vasfi (2010), **Yönetim Muhasebesi**, Dördüncü Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

International Monetary Fund (2001), **Government Finance Statistics Manual 2001**, www.imf.org (09.06.2013)

İPEK, Mehmet (2007), **Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Çözümlü Örnekleri**, Ankara: Maliye Bakanlığı, http://strateji.kilis.edu.tr/mevzuat/merkezimuhasebeyonetmeligi.pdf (13.06.2013).

İktisadi Kalkınma Vakfı (2004), **Türkiye' nin Avrupa Birliği' ne Katılım Süreci-Avrupa Birliği' nin Bütçesi ve Türkiye' deki Bütçe Sisteminin AB' ye Uyumu**, 24, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25326, 24 Aralık 2003.

KARAARSLAN, Erkan (2002(a)), "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık", **Mali Klavuz Dergisi**, (Ocak), 15, 13-25.

_____(2002(b)), "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", **Maliye Dergisi**, 141, Eylül-Aralık, 1-18.

_____(2004(a)), "Türkiye'de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları", **Mali Klavuz Dergisi**, (Ekim), 26, 1-10.

_____(2004(b)), "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül, 37-76.

_____(2004(c)), "Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına", **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Kasım, 1-7, www.erkankaraarslan.org

_____(2005(a)), **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, 2005-11(276-Sirküler-Rapor Serisi), Ankara: TÜRMOB Yayınları.

_____(2005(b)), "Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması", **Mali Klavuz Dergisi**,(Ekim), 30, 1-9.

_____(2006), "Kamu Harcamalarının Tespit ve Analizinde Yaşanan Sorunlar", **Güncel Mevzuat Dergisi**, (Eylül), 1-8.

_____, **Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama**, e-kitap, http://www.erkankaraarslan.org/kamu-mali-yonetimi-ve-mali-raporlama-erkan-karaarslan/ (20.07.2013)

KARACAN, Erhan (2010), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması**, Ankara: Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, 2816.

KILIÇER, Erkan (2012), **Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Değerlendirmesi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.

KOLÇAK, Menşure (2006), "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri ", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 7 (1), 367-384.

KURNAZ, Ahmet Cemil (2010), **Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçevede Part (Program Assessment Rating Tools) Sisteminin İncelenmesi**, Yayımlanmamış Mesleki Uzmanlık Tezi, Ankara.

Maliye Bakanlığı (2004), Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü(BÜMKO), **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, Üçüncü Baskı, Ankara: Maliye Bakanlığı.

_____(2007), Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü(BÜMKO), **Analitik Bütçe Sınıflandırması Tanıtım**, Ankara, http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim2007pdf.pdf?0 (28.05.2013)

_____(2013), Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), **2012 – 2014 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, Ankara, http://www.bumko.gov.tr/TR,138/analitik-butce-siniflandirmasi.html (06.06.2013).

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26392 (3. Mük.), 30 Haziran 2006.

MUTLUER, Kamil, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK (2005), **Bütçe Hukuku**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

ORAL, Esin (2005), **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme**, Yayımlanmamış Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

ÖZ, A.Emre (2007), **Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

ÖZ, A.Emre (2008), **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi**, Yayımlanmamış Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara.

ÖZEN, Ahmet (2008), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye' de Uygulanabilirliği**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/382.

SELÇUK, Gökalp N., Selim BAŞAR (2006), "Turizm Uydu Hesapları", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 7 (2), 53-70.

SELDÜZ, Hakan (2004), **Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme ve Yönetsel Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

SİPAHİ, Barış, Serhat YANIK, Cevdet TOPAL (2007), **Devlet Muhasebesi**, Birinci Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

TELLİ, Aynur (2010), "**Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Bütçe Hesaplarının İşleyişi, Nazım Hesapların İncelenmesi**", Ankara, http://www.muder.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=156:stored-images&catid=30:the-community (11.07.2013)

The International Public Sector Accounting Standards Board(2013 Edition), **Handbook Of Internatıonal Publıc Sector Accountıng Pronouncements**, http://www.ifac.org (11.06.2013)

The World Bank, **Government Accounting And The Use Of The Accruals Basis**, https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=17&cad=rja&ved=0CF4QFjAGOAo&url=http%3A%2F%2Fwww1.worldbank.org%2Fpublicsector%2Fpe%2Fbefa05%2FExecutionaccrual.doc&ei=HL9fUs_jC4XY4QTt3oDICg&usg=AFQjCNGHQnxzzQwoRdVglWfXEdg7R4NnXg&sig2=-NClIdwrBjBJ_r_g0xynSg&bvm=bv.54176721,d.Yms

TOSUN, Ertan (2007), **Kamu Mali Yönetimi Devlet Bütçesi Odaklı Bir Yaklaşım**, Ankara: Devlet Bütçe Uzmanları Derneği.

United Nations Statistical Commission (1993), **System of National Accounts 1993**, http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna1993.asp (05.06.2013)

URAL, Oğuz Sabit (2008), **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

YILMAZ, Sibel (2007), **Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye' deki Pilot Uygulamalar**, Yayımlanmamış Uzmanlık Araştırma Raporu, Ankara.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52a0475893f186.31779488 (Erişim Tarihi: 09.06.2013)

EKLER

EK I. Ödeme Emri Belgesi

| | | |

Ek II. Muhasebe İşlem Fişi

Muhasebe Birimi Kodu																				
Muhasebe Birimi Adı												Bütçe Yılı		İlgilinin	Adı, Soyadı/Unvanı				
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim					Yevmiyenin				Tarihi			T.C./ Vergi Kimlik No				
												No.su			Banka Şube Adı				
Kurum Adı															Banka Hesap No				
Birim Adı															Bağlı Olduğu Vergi D.				

Hesap No.	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans. Kodu	Ekonomik / Y. Hesap Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı
														Borç		Alacak		
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	YTL	YKr	YTL	YKr	
Toplam:																		

MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLERDE

MUHASEBE BİRİMİNİN		KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN			
Nakit Hareket Cetveli Dönem Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Kodu	Adı	Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası

TAHSİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE

Alındı No.	Çek No / Gönderme Emri	Düzeltme Fişi/Düzeltme ve İade Belgesinin	
		Tarihi	Numarası

İADE OLUNAN EMANETLERDE

Hesaba Alındığı Tarih	Yevmiye Numarası	Kimin Adına Kayıtlı Olduğu

ÖN ÖDEMELERDE

Avans ve Kredinin Verildiği Tarih	Yevmiye Numarası	İlgilinin Üzerindeki Avans Tutarı	
		YTL	YKr

AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)

..... / ..... / 20..... Düzenleyen * Adı, Soyadı	..... / ..... / 20	Uygundur ..... / ..... / 20 ..... Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı	Ödeyiniz / Mahsup Ediniz ..... / ..... / 20 ..... Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı	Tahsil Edilmiştir / .../.../20… Veznedar Adı, Soyadı

Yalnız :..... Aldım.

(*) Gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır. G.B.M.Y. Örnek:2

EK III. KMYKK Ekli (I) Sayılı Cetvelde Yer Alan Kamu İdareleri

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

1. Türkiye Büyük Millet Meclisi
2. Cumhurbaşkanlığı
3. Başbakanlık
4. Anayasa Mahkemesi
5. Yargıtay
6. Danıştay
7. Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
8. Sayıştay
9. Adalet Bakanlığı
10. Milli Savunma Bakanlığı
11. İçişleri Bakanlığı
12. Dışişleri Bakanlığı
13. Maliye Bakanlığı
14. Milli Eğitim Bakanlığı
15. Sağlık Bakanlığı
16. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
17. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
18. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
19. Kültür ve Turizm Bakanlığı
20. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı
21. Avrupa Birliği Bakanlığı
22. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
23. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
24. Ekonomi Bakanlığı
25. Gençlik ve Spor Bakanlığı
26. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
27. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
28. Kalkınma Bakanlığı
29. Orman ve Su İşleri Bakanlığı

30. Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
31. Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
32. Jandarma Genel Komutanlığı
33. Sahil Güvenlik Komutanlığı
34. Emniyet Genel Müdürlüğü
35. Diyanet İşleri Başkanlığı
36. Hazine Müsteşarlığı
37. Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
38. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
39. Devlet Personel Başkanlığı
40. Türkiye İstatistik Kurumu
41. Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
42. Gelir İdaresi Başkanlığı
43. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
44. Meteoroloji Genel Müdürlüğü
45. Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
46. Türkiye Halk Sağlığı Kurumu
47. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
48. Göç İdaresi Genel Müdürlüğü

EK IV. KMYKK Ekli (II) Sayılı Cetvelde Yer Alan Kamu İdareleri

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

1. Yükseköğretim Kurulu
2. Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
3. İstanbul Üniversitesi
4. İstanbul Teknik Üniversitesi
5. Ankara Üniversitesi
6. Karadeniz Teknik Üniversitesi
7. Ege Üniversitesi
8. Atatürk Üniversitesi
9. Orta Doğu Teknik Üniversitesi
10. Hacettepe Üniversitesi
11. Boğaziçi Üniversitesi
12. Dicle Üniversitesi
13. Çukurova Üniversitesi
14. Anadolu Üniversitesi
15. Cumhuriyet Üniversitesi
16. İnönü Üniversitesi
17. Fırat Üniversitesi
18. Ondokuz Mayıs Üniversitesi
19. Selçuk Üniversitesi
20. Uludağ Üniversitesi
21. Erciyes Üniversitesi
22. Akdeniz Üniversitesi
23. Dokuz Eylül Üniversitesi
24. Gazi Üniversitesi
25. Marmara Üniversitesi
26. Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi

27. Trakya Üniversitesi
28. Yıldız Teknik Üniversitesi
29. Yüzüncü Yıl Üniversitesi
30. Gaziantep Üniversitesi
31. Abant İzzet Baysal Üniversitesi
32. Adnan Menderes Üniversitesi
33. Afyon Kocatepe Üniversitesi
34. Balıkesir Üniversitesi
35. Celal Bayar Üniversitesi
36. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
37. Dumlupınar Üniversitesi
38. Gaziosmanpaşa Üniversitesi
39. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
40. Harran Üniversitesi
41. İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
42. Kafkas Üniversitesi
43. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
44. Kırıkkale Üniversitesi
45. Kocaeli Üniversitesi
46. Mersin Üniversitesi
47. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
48. Mustafa Kemal Üniversitesi
49. Niğde Üniversitesi
50. Pamukkale Üniversitesi
51. Sakarya Üniversitesi
52. Süleyman Demirel Üniversitesi
53. Bülent Ecevit Üniversitesi
54. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
55. Galatasaray Üniversitesi
56. Ahi Evran Üniversitesi
57. Kastamonu Üniversitesi
58. Düzce Üniversitesi
59. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

60. Uşak Üniversitesi
61. Recep Tayip Erdoğan Üniversitesi
62. Namık Kemal Üniversitesi
63. Erzincan Üniversitesi
64. Aksaray Üniversitesi
65. Giresun Üniversitesi
66. Hitit Üniversitesi
67. Bozok Üniversitesi
68. Adıyaman Üniversitesi
69. Ordu Üniversitesi
70. Amasya Üniversitesi
71. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
72. Ağrı Dağı Üniversitesi
73. Sinop Üniversitesi
74. Siirt Üniversitesi
75. Nevşehir Üniversitesi
76. Karabük Üniversitesi
77. Kilis 7 Aralık Üniversitesi
78. Çankırı Karatekin Üniversitesi
79. Artvin Çoruh Üniversitesi
80. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
81. Bitlis Eren Üniversitesi
82. Kırklareli Üniversitesi
83. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
84. Bingöl Üniversitesi
85. Muş Alparslan Üniversitesi
86. Mardin Artuklu Üniversitesi
87. Batman Üniversitesi
88. Ardahan Üniversitesi
89. Bartın Üniversitesi
90. Bayburt Üniversitesi
91. Gümüşhane Üniversitesi
92. Hakkari Üniversitesi

93. Iğdır Üniversitesi
94. Şırnak Üniversitesi
95. Tunceli Üniversitesi
96. Yalova Üniversitesi
97. Türk-Alman Üniversitesi
98. Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
99. Bursa Teknik Üniversitesi
100. İstanbul Medeniyet Üniversitesi
101. İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
102. Necmettin Erbakan Üniversitesi
103. Abdullah Gül Üniversitesi
104. Erzurum Teknik Üniversitesi
105. Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
106. Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

B. ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

1. Savunma Sanayi Müsteşarlığı
2. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
3. Atatürk Araştırma Merkezi
4. Atatürk Kültür Merkezi
5. Türk Dil Kurumu
6. Türk Tarih Kurumu
7. Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
8. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
9. Türkiye Bilimler Akademisi
10. Türkiye Adalet Akademisi
11. Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
12. Karayolları Genel Müdürlüğü
13. Spor Genel Müdürlüğü
14. Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
15. Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
16. Orman Genel Müdürlüğü

17. Vakıflar Genel Müdürlüğü
18. Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
19. Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
20. Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
21. Türk Akreditasyon Kurumu
22. Türk Standartları Enstitüsü
23. Türk Patent Enstitüsü
24. Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
25. Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
26. Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
27. Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı
28. GAP Bölge Kalkınma İdaresi
29. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
30. Kamu Denetçiliği Kurumu
31. Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
32. Mesleki Yeterlilik Kurumu
33. Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
34. Türkiye Yazma Eserler Başkanlığı
35. Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
36. Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
37. Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
38. Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
39. Türkiye Su Enstitüsü
40. Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu
41. Türkiye İnsan Hakları Kurumu

EK V. KMYKK Ekli (III) Sayılı Cetvelde Yer Alan Kamu İdareleri

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

1. Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
2. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
3. Sermaye Piyasası Kurulu
4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
6. Kamu İhale Kurumu
7. Rekabet Kurumu
8. Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
9. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

EK VI. KMYKK Ekli (IV) Sayılı Cetvelde Yer Alan Kamu İdareleri

SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

1. Sosyal Güvenlik Kurumu
2. Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

EK VII. Harcama ve Borç Vermenin İki Düzeyde Sınıflandırması

GİDERİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI

I.Düzey	II.Düzey	AÇIKLAMA
1		**PERSONEL GİDERLERİ**
1	1	Memurlar
1	2	Sözleşmeli Personel
1	3	İşçiler
1	4	Geçici Personel
1	5	Diğer Personel
1	7	Milletvekilleri
1	8	Cumhurbaşkanı Ödeneği
1	9	İstihbarat Personeli
2		**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ**
2	1	Memurlar
2	2	Sözleşmeli Personel
2	3	İşçiler
2	4	Geçici Personel
2	5	Diğer Personel
2	7	Milletvekilleri
2	8	Cumhurbaşkanı Ödeneği
2	9	İstihbarat Personeli
3		**MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ**
3	1	Üretime Yönelik Mal Ve Hizmet Alımları
3	2	Tüketime Yönelik Mal Ve Hizmet Alımları
3	3	Yolluklar
3	4	Görev Giderleri
3	5	Hizmet Alımları
3	6	Temsil Ve Tanıtma Giderleri
3	7	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım Ve Onarım giderleri
3	8	Gayrimenkul Mal Bakım Ve Onarım Giderleri
3	9	Tedavi Ve Cenaze Giderleri
4		**FAİZ GİDERLERİ**
4	1	Kamu Kurumlarına Ödenen İç Borç Faiz

		Giderleri
4	2	Diğer İç Borç Faiz Giderleri
4	3	Dış Borç Faiz Giderleri
4	4	İskonto Giderleri
4	5	Para Piyasası Nakit İşlemleri Faiz Giderleri
4	6	Türev Ürün Giderleri
5		**CARİ TRANSFERLER**
5	1	Görev Zararları
5	2	Hazine Yardımları
5	3	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler
5	4	Hane Halkına Yapılan Transferler
5	5	Devlet Sosyal Güv.Kur. Hane Halkına Yapılan Ödemeler
5	6	Yurtdışından Yapılan Transferler
5	8	Gelirlerden Ayrılan Paylar
6		**SERMAYE GİDERLERİ**
6	1	Mamul Mal Alımları
6	2	Menkul Sermaye Üretim Giderleri
6	3	Gayrimaddi Hak Alımları
6	4	Gayrimenkul Alımları Ve Kamulaştırması
6	5	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri
6	6	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri
6	7	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri
6	8	Stok Alımları
6	9	Diğer Sermaye Giderleri
7		**SERMAYE TRANSFERLERİ**
7	1	Yurtiçi Sermaye Transferleri
7	2	Yurtdışı Sermaye Transferleri
8		**BORÇ VERME**
8	1	Yurtiçi Borç Verme
8	2	Yurtdışı Borç Verme
9		**YEDEK ÖDENEKLER**
9	1	Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği
9	2	Kur Farklarını Karşılama Ödeneği
9	3	Yatırımları Hızlandırma Ödeneği
9	5	Doğal Afet Giderlerini Karşılama Ödeneği
9	6	Yedek Ödenek

9	7	Yeni Kurulacak Daire Ve İdarelerin İhtiyaçlarını Karşılama Ödeneği
9	8	Mülteci Ve Göçmen Giderleri Ödeneği
9	9	Diğer Yedek Ödenekler

EK VIII. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Muhasebe Hesap Planı

Aktif Hesaplar

1-Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

13 Kurum Alacakları

130 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

155 Atölyeler Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

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

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2 Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Malî Duran Varlıklar

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)

248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Malî Borçlar

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Malî Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Malî Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar 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

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli İç Malî Borçlar

403 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Malî Borçlar

410 Dış Malî Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47 Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

5 Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer Hesabı

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

54 Yedekler

540 Yasal Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

6 Faaliyet Hesapları

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

7 Maliyet Hesapları

8 Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelir Hesapları

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9 Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garantiler Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

94 Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı

942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı

944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı

945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı

946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı

947 Özel Tahakkuklar Hesabı

948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı

949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı

95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar

950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı

951 Kredi Anlaşmaları Hesabı

954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı

955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı

956 Genel Bütçe Dışı İdareler Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

957 Genel Bütçe Dışı İdareler Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı

959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı

(2) İhtiyaç duyulduğunda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine aykırı olmamak üzere, yeni hesaplar açmaya Bakanlık yetkilidir.

ÖZGEÇMİŞ

20 Temmuz 1980 yılında Kocaeli'nin Gebze ilçesinde doğdu. İlk-orta ve lise öğretimini Gebze'de tamamladıktan sonra 1999 yılında Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde lisans öğretimine başladı. 2004 yılında özel bir şirkette muhasebe alanında çalışmaya başladı. 2005 yılında lisans öğretimini tamamlayarak özel şirketteki görevinden ayrıldı.

2006 yılında özel bir eğitim kurumunda açık öğretim sınavı hazırlık kurslarında eğitmen olarak çalışmaya başladı. Bu sırada, muhasebe alanındaki bilgilerini geliştirmek amacıyla çeşitli kurslara katıldıktan sonra 2007 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi tarafından düzenlenen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Başlatma Sınavını kazanarak, staj dönemi için bir mali müşavirlik bürosunda eğitim almaya başladı. 2009 yılında staj ve sınav dönemini tamamlayarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Unvan ve ruhsatını almaya hak kazandı.

2010 yılında Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Mali Hizmetler Uzman Yardımcılığı sınavını kazandı. 2011 yılında Kocaeli Üniversitesi'nde Mali Hizmetler Uzman Yardımcı olarak atanıp çalışmaya başladı. Aynı yıl Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman programında yüksek lisans eğitimine başladı.

Halen aynı görevini sürdürmekle birlikte yüksek lisans öğrenimiyle ilgili olarak da "Devlet Muhasebesinde Bütçenin Önemi ve Bütçe Hesaplarının İşleyişi" konulu yüksek lisans tez çalışmasını yapmaktadır.