

**T.C.**  
**NİĞDE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANA BİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇE HESAPLARININ**  
**KULLANIMI: BOR MAL MÜDÜRLÜĞÜ VE BOR VERGİ**  
**DAİRESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Faruk AKÇELİK**

**Niğde**  
**Haziran, 2016**

**T.C.**  
**NİĞDE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANA BİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇE HESAPLARININ**  
**KULLANIMI: BOR MAL MÜDÜRLÜĞÜ VE BOR VERGİ**  
**DAİRESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Faruk AKÇELİK**

**Danışman : Doç. Dr. Vedat ACAR**  
**Üye : Prof. Dr. Ali DERAN**  
**Üye : Prof. Dr. Rafet AKTAŞ**

**Niğde**  
**Haziran, 2016**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesaplarının Kullanımı: Bor Mal Müdürlüğü ve Bor Vergi Dairesi Örneği” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 30/06/2016

Faruk AKÇELİK



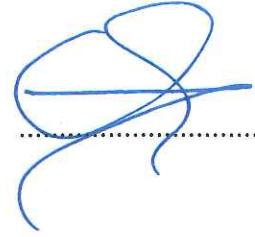
## ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Vedat ACAR danışmanlığında Faruk AKÇELİK tarafından hazırlanan “Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesaplarının Kullanımı: Bor Mal Müdürlüğü ve Bor Vergi Dairesi Örneği” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih:30/06/2016

### JÜRİ:

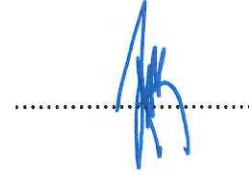
Danışman: Doç. Dr. Vedat ACAR



Üye: Prof. Dr. Ali DERAN



Üye: Prof. Dr. Rafet AKTAŞ



### ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun ...../...../2016 tarih ve ..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

**Doç. Dr. Ömer İSKENDEROĞLU**

**Enstitü Müdürü**

## ÖNSÖZ

Devletin, mali nitelikteki olaylarının kaydını tutan Devlet Muhasebesi, Kamu mali yönetimimizde, 5018 Sayılı Kanun’la yapılan köklü değişiklikle birlikte uluslararası standartlara uygun daha çağdaş bir yapıya kavuşmuştur. Devlet Muhasebesinde, 5018 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile bütçe işlemleri nakit esasına, bütçe dışındaki bütün işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kayıt altına alınması zorunlu hale getirilmiştir. Bu çalışmamızın amacı, kamu idarelerinin bütçe gelir ve giderlerinin izlendiği ve bütçe uygulama sonuçlarının üretildiği bütçe hesaplarını incelemektir.

Son olarak tez konusunun tespitinde ve tez çalışmasına yönelik yorumlarda rehberlik yapan sayın hocam Doç. Dr. Vedat ACAR’a ve çalışmanın her aşamasında verdiği destekle beni cesaretlendiren değerli arkadaşım İzzet AKGÜN’e teşekkür ederim.

Faruk AKÇELİK

Haziran 2016

**ÖZET**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇE HESAPLARININ KULLANIMI: BOR  
MAL MÜDÜRLÜĞÜ VE BOR VERGİ DAİRESİ ÖRNEĞİ**

**Faruk AKÇELİK**

**Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Vedat ACAR**

**Haziran 2016, 183 sayfa**

Devletin dolayısıyla hükümetin planladığı ve uyguladığı Bütçe Kanunu'nun, planlanan hedeflere ne ölçüde ulaştığı, bütçe uygulamasına esas muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanan, kesin hesap cetvellerinin konsolide edilmesiyle oluşturulan Kesin Hesap Kanunu ile ortaya çıkmaktadır. Devlet muhasebesinde kullanılan bütçe hesapları, uygulamalarının ve sonuçlarının hükümetin planladığı bütçe hedeflerine ulaşma derecesini gösterdiği için önemlidir. Bu tez, kamu idarelerinin bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının elde edilmesine olanak tanıyan bütçe hesaplarının önemini belirtmek, devlet muhasebesi kullanıcılarına ve ilgililerine muhasebe uygulama örnekleri göstermek amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaca yönelik Bor Malmüdürlüğü ve Bor Vergi Dairesinde kullanılan bütçe hesaplarının işleyişine ilişkin muhasebe kayıt örnekleri temin edilmiştir. Bu muhasebe kayıtlarında kullanılan bütçe hesapları Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Devlet muhasebesi, bütçe, bütçe hesapları.

**ABSTRACT**  
**MASTER THESIS**

**THE USAGE OF BUDGETARY ACCOUNTS IN THE GOVERNMENT  
ACCOUNTING: A SAMPLE APPLICATION-MINISTRY OF FINANCE BOR  
DEPARTMENT OF REVENUE AND BOR DEPARTMENT OF TAX**

**Faruk AKÇELİK**

**Post Graduate (Master) Thesis, Business Administration**

**Department Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr.Vedat ACAR**

**June 2016, 183 pages**

Final Account Law which is prepared in accordance with accountancy records based on budget application and created by consolidations of final account rulers reveals to what extent Budget Law planned and applied by government has reached its goals Budget accounts used in State Accountancy are important because they show to what extent their applications and results have reached the goals of budget planned by government. This thesis is prepared for the purpose of following the incomes and out comes of public administrations, emphasizing the importance of budget account enabling to obtain budget application examples to the state accountancy users and those who are interested in accountancy application examples. For this purpose, examples of accountancy records which show the process of budget accounts used in Bor Property Management and Bor Tax Administration are as sured. Budget Accounts used in these accountancy records are explained with in framework of Central Management of Accountancy Regulations.

**Key Words:** State Accountancy, budget, budget applications.

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
ONAY SAYFASI .....	ii
ÖNSÖZ .....	iii
ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ	
BİRİNCİ BÖLÜM	
DEVLET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	
<b>1.1. DEVLET MUHASEBESİ.....</b>	<b>3</b>
1.1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı .....	4
1.1.2. Devlet Muhasebesi Tanımı, Amacı ve Kapsamı.....	4
1.1.3. Devlet Muhasebe Sistemleri İle İlgili Görüşler.....	5
1.1.3.1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş .....	5
1.1.3.2. Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş .....	6
1.1.4. Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması.....	7
1.1.4.1. Kameral Muhasebe Sistemi .....	7
1.1.4.2. Schneider Muhasebe Sistemi .....	8
1.1.4.3. Constante Muhasebe Sistemi .....	9
1.1.4.4. Logismografi Muhasebe Sistemi.....	9
<b>1.2. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT SİSTEMLERİ .....</b>	<b>9</b>
1.2.1. Nakit Esaslı Kayıt Sistemi .....	10
1.2.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Sistemi .....	11
1.2.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi.....	12
1.2.4. Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi .....	12
<b>1.3. DEVLET MUHASEBESİNİN DÜNYADAKİ GELİŞMELERİ.....</b>	<b>13</b>
1.3.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93) .....	14
1.3.2. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001).....	15
1.3.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95) .....	15
1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PSC) .....	16

## **1.4. DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYE’DE GELİŞİMİ..... 17**

### **İKİNCİ BÖLÜM**

#### **BÜTÇE İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

### **2.1. BÜTÇE KAVRAMI, ÖNEMİ VE GELİŞİMİ..... 26**

2.1.1. Bütçe Kavramı ve Önemi ..... 26

2.1.2. Bütçenin Gelişimi ..... 27

### **2.2. BÜTÇENİN NİTELİKLERİ ..... 29**

2.2.1. Bütçenin Temel Nitelikleri..... 29

2.2.1.1. Sınırlama ..... 29

2.2.1.2. Tahmin ..... 30

2.2.1.3. Denkleştirme ..... 30

2.2.1.4. Onay ..... 30

2.2.2. Bütçenin Siyasi Niteliği ..... 31

2.2.3. Bütçenin Hukuki Niteliği ..... 31

2.2.4. Bütçenin Ekonomik ve Mali Niteliği..... 33

2.2.4.1. Bütçenin Geleneksel Ekonomik ve Mali Niteliği ..... 33

2.2.4.2. Bütçenin Çağdaş Ekonomik ve Mali Niteliği ..... 34

2.2.4.2.1. Ekonomik Kalkınmayı Sağlama Niteliği ..... 34

2.2.4.2.2. Kaynak Tahsis Niteliği ..... 34

2.2.4.2.3. Gelirin Yeniden Dağılımını Sağlama Niteliği ..... 34

2.2.4.2.4. Ekonomik İstikrarı Sağlama Niteliği ..... 35

2.2.4.2.5. Denetim Niteliği..... 35

### **2.3. BÜTÇE İLKELERİ..... 36**

2.3.1. Genellik İlkesi ..... 36

2.3.2. Birlik İlkesi ..... 37

2.3.3. Ön İzin İlkesi..... 38

2.3.4. Yıllık Olma İlkesi ..... 38

2.3.5. Açıklık İlkesi..... 39

2.3.6. Alenilik İlkesi..... 39

2.3.7. Doğruluk İlkesi..... 39

2.3.8. Samimilik İlkesi ..... 40

2.3.9. Hesap Verme Sorumluluğu İlkesi ..... 40

2.3.10. Mali Saydamlık İlkesi ..... 41

2.3.11. Denklik İlkesi ..... 41

### **2.4. BÜTÇE SİSTEMLERİ (TÜRLERİ) ..... 43**

2.4.1. Klasik Bütçe Sistemi ..... 43

2.4.2. Torba Bütçe Sistemi ..... 44

2.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi ..... 45

2.4.4. Plan – Program Bütçe Sistemi..... 46

2.4.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ..... 47

<b>2.5. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI .....</b>	<b>48</b>
2.5.1. Kurumsal Sınıflandırma.....	50
2.5.2. Fonksiyonel Sınıflandırma.....	51
2.5.3. Finansman Tipi Sınıflandırma.....	51
2.5.4. Ekonomik Sınıflandırma.....	52
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
BÜTÇE HESAPLARI	
<b>3.1. BÜTÇE HESAPLARI.....</b>	<b>54</b>
3.1.1. 80 Bütçe Gelir Hesapları.....	54
3.1.1.1. 800 Bütçe Gelirleri Hesabı .....	55
3.1.1.2. 805 Gelir Yansıtma Hesabı.....	56
3.1.2. 81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları.....	74
3.1.2.1. 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı .....	75
3.1.3. 83 Bütçe Gider Hesapları.....	78
3.1.3.1. 830 Bütçe Giderleri Hesabı.....	79
3.1.3.2. 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı .....	86
3.1.3.3. 833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı .....	89
3.1.3.4. 834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı .....	90
3.1.3.5. 835 Gider Yansıtma Hesabı .....	96
3.1.4. 89 Bütçe Uygulama Sonuçları.....	96
3.1.4.1. 895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı.....	97
SONUÇ.....	103
EKLER.....	106
KAYNAKÇA.....	166
ÖZGEÇMİŞ .....	172

## KISALTMALAR LİSTESİ

Avrupa Birliği	AB
Avrupa Hesap Sistemi	ESA95
Basım tarihi yok	t.y.
Basım yeri yok	y.y.
Birleşmiş Milletler	BM
Dünya Bankası	WB
Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı	GFSM2001
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı	OECD
Katma Değer Vergisi	KDV
Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	MYMY
Ulusal Hesaplar Sistemi	SNA93
Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası	IBRD
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	
Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi	IFAC-PSC
Uluslararası Para Fonu	IMF
Ve Diğerleri	vd.

## GİRİŞ

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu bakımdan devlet muhasebesi mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin en önemli unsuru durumundadır. Bu nedenle kamu mali yönetim sistemlerini yeniden yapılandırmak isteyen ülkeler, reformlarına öncelikle muhasebe sisteminden başlarlar. Devlet muhasebesi, devletin varlık ve kaynaklarının izlenmesini sağlar. Ülkemizde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebe sisteminde köklü değişiklikler yaşanmıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi, uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun ve tahakkuk esasında bir devlet muhasebe sisteminin getirilmesidir.

Bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve giderlerin tahmini, bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik, mali, sosyal ve siyasi bakımdan çok önemli olan bütçenin, kamu gelirleri ve kamu giderlerinin tahmin edilmesi, yönlendirilmesi ve uygulanması açısından üzerinde önemle durulması gereken bir özelliği vardır. Bütçe devlet ekonomisine yön veren önemli bir araçtır. Devlet muhasebesi ile devlet bütçesi birbiriyle sıkı bir ilişki içindedir. Devlet muhasebesi, bütçe gelir ve gider hesaplarının kaydını tutar ve bunun sonucunda ürettiği raporlar ile bütçenin ne ölçüde planlanan hedeflere ulaştığının sonucunu verir.

Bu tezin amacı, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının elde edilmesine olanak tanıyan bütçe hesaplarının önemini belirtmek ve devlet muhasebesi kullanıcılarına ve ilgililere bütçe hesaplarının işleyişine ilişkin örnekler göstermektir. Bu amaç doğrultusunda tezin ilk bölümünde devlet muhasebesi hakkında genel bilgiler verilmiş ve devlet muhasebesinin gelişim sürecinden bahsedilmiştir. İkinci bölümünde bütçe ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümünde ise bütçe hesapları Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) çerçevesinde açıklanmış, Bor Mal Müdürlüğü ve Bor Vergi Dairesinden, alınan bütçe hesaplarının işleyiş şekline ilişkin muhasebe kayıt örneklerine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde yer alan örneklerin, geçmiş dönemlerde devlet muhasebesinde kullanılan nakit esaslı sistemle de kısa bir karşılaştırılması yapılmış ve

farklar ortaya konulmuştur. Ayrıca devlet muhasebesinde hesapların işleyişini gösteren komple bir uygulama hazırlanmıştır. Gerek örneklerde, gerekse uygulamada, genel muhasebeden farklılık arz eden hesaplarla ilgili açıklamalara da muhasebe kayıtlarının altında yer verilmiştir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **DEVLET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

#### **1.1. DEVLET MUHASEBESİ**

Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının meydana gelişini, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletmenin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve işletmenin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara aktaran bir bilgi sistemidir (Akçakanat, 2010:184). Mali nitelikteki olayların kayıt altına alınması olarak da ifade edilen muhasebe kavramının kamu ve özel sektördeki kullanımında, her iki sektörün özelliklerinden kaynaklanan farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar kâr amacı taşıyan özel sektörün muhasebe ve raporlama şekli ile kâr amacı gütmeyen kamu sektörünün muhasebe ve raporlama şeklinde görülmektedir. Tarihsel gelişim süreci içinde kamu sektörünün muhasebe ve raporlama uygulamalarında, özel sektörün uyguladığı muhasebe ve raporlama şekilleri önem kazanmıştır. Özel sektörde muhasebe kavramının önem kazanmasıyla birlikte, kamu sektöründe de muhasebe kavramı önemli hale gelmiştir. Devlet kavramı ve devlet anlayışındaki değişimler, üretilen mal ve hizmetlerin niteliğindeki değişimler, kamu ekonomisindeki değişimler ve devlet bütçe sistemlerindeki değişimler kamu sektöründe muhasebe kavramının önemli hale gelmesinde etkili olmuştur (Çetinkaya, 2004:85).

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalarına ait işlemlerin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu bağlamda, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtarıdır. Hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve sonraki dönemlerdeki etkilerini gösteren en sağlam kaynak; gelişmiş bir devlet

muhasebesi ve raporlama sistemidir. Devlet muhasebesi bu yönüyle, yatırımcılara, akademisyenlere, politikacılara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve kararlarını uygulama aşamasında doğru ve tutarlı bilgi verir (Kerimoğlu, 2002:87).

### **1.1.1. Devlet Muhasebesi Kavramı**

Devlet, insanların toplum yaşamında başvurdukları bir örgütlenme biçimi ve siyasal bir organizasyon olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin temel amacı ise vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılamaktır. Doğal olarak devlet ihtiyaçları karşılayabilmek için harcama yapacak ve bu harcamaları finanse etmek için belirli mali kaynaklara gereksinim duyacaktır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir elde eden ve bunlarla harcamalarını karşılamaya çalışan devlet, gelir ve giderlerini kaydedip, yaptığı hizmetlerin maliyetlerini tespit ederek verimliliği ölçmeli ve rasyonel bir şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirmelidir. Bu ölçme ve değerlendirmeler devlet muhasebesi aracılığıyla yerine getirilmektedir (Gül, 2008:3).

### **1.1.2. Devlet Muhasebesi Tanımı, Amacı ve Kapsamı**

İşletmenin varlıkları ve kaynaklarında (sermayesi ve borçları) değişim meydana getiren ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait olayları; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak şeklinde, ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bilgi sistemi muhasebe olarak tanımlanmaktadır (Cemalcılar, Benligiray, Sürmeli, 2008: 9). Bu tanımdan yola çıkarak, devlet muhasebesi; devletin gelir ve giderlerinin, borçlarının ve varlıklarının kayıtlarının tutulduğu ve belirli bir dönem içinde, bu değerlerde meydana gelen değişimlerin izlendiği bir muhasebe sistemi olarak ifade edilmektedir (Sipahi, Yanık, Topal, 2007:4). Başka bir ifadeyle devlet muhasebesi; devletin parasal işlemlerini kayıt altına alan, bütçe hedefleri ile kontrolünü yapan, belirli tarihler itibariyle mali durumunu ve belirli dönemler itibariyle de sonuçlarını raporlayan bir sistem olarak da ifade edilir (Yargıçoğlu, 2010:3).

Kontrol ve yönetim olmak üzere, devlet muhasebesinin temel iki gayesi vardır. Kontrol; bütçe uygulamalarının kanunlarda belirtildiği şekilde gelişip gelişmediğinin ve muhasebeye konu edilen işlemlerin kontrol edilmesi şeklinde, yönetim ise; devlet faaliyetlerinin akışı ve sonuçları ile ilgili olarak, yönetime bilgi vermek ve devlet

hizmetlerinin maliyetlerini tespit ederek, verimlilik karşılaştırmalarını yapmak şeklinde gerçekleştirilir. Buna göre, geleceğe ait kararlar geçmişin rakamsal ve maddi sonuçları ve mevcut durumu gösteren muhasebe çıktısı olan mali tablolardan yararlanılarak oluşturulur (Dağ, 2013:25).

Yukarıdaki tanımlar ve amaçlar incelendiği zaman, devlet muhasebesinin hükümetlerin mali politikalarına ait işlemlerin kaydını tutma ve bunları raporlama görevini gerçekleştirdiği görülmektedir. Devlet muhasebesi bu yönüyle, mali hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayan ana unsur olarak kabul edilmektedir. Mali saydamlık, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve hükümetin mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması anlamına gelmektedir. Devlet muhasebesinin kamunun gereksinim duyduğu mali verileri zamanında ve doğru bir şekilde sunması kamu mali yönetiminin başarısı için oldukça önemlidir. Hükümetlerin mali politikalarının veya kamu mali yönetiminin ülke ekonomisini önemli ölçüde etkilediği düşünüldüğünde, devlet muhasebesinin ne kadar önemli olduğu daha net bir şekilde görülmektedir (Yargıçoğlu, 2010:4 ).

### **1.1.3. Devlet Muhasebe Sistemleri İle İlgili Görüşler**

Devletin faaliyetlerinin kapsamının kısıtlı olduğu dönemlerde, yalnızca bütçede yer alan gelir ve giderleri izleyen devlet muhasebesi, devletin borç ve alacakları ile mal varlığını izlememiştir. Devlet faaliyetlerinin kapsamının genişlemesi ile birlikte devlet muhasebesi, bütçe ile belirlenmiş gelir ve giderleri, devletin borç ve alacakları ile mal varlığını izleyen bir muhasebe sistemi olmuştur. Devlet muhasebe sistemlerinin dayanağı olan görüşler, klasik ve çağdaş olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır (Karaarslan, 2005a:5 ).

#### **1.1.3.1. Devlet Muhasebesinde Klasik Görüş**

Devletin gelir ve giderlerinin kaydını tutmak, bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini takip etmek klasik devlet muhasebesinin görevidir. Bu bağlamda klasik devlet muhasebesi bir bütçe muhasebesidir. Devletin nakit hesabı dışında kalan mal varlığı, devlet muhasebesi kavramı içinde yer almamaktadır (Serttaş, 2006:9).

Devletin malvarlığının muhasebe sistemine dahil edilmesi düşüncesi, devletin malvarlığını artırma gayreti içerisinde girmesine yol açar. Bu durum devletin asıl amacının dışına çıkmasına neden olur. Hâlbuki devletin gayesi malvarlıklarını arttırmak değil, bunları korumak ve en doğru şekilde kullanmak olmalıdır. Bilançoda devletin malvarlıklarının yer alması, bilançoya bu varlıklarla ilgili aktif ve pasif unsurların konulması ile mümkündür. Fakat devlet malvarlığının likiditesi güç hesaplanan değerler olması nedeniyle bunların gerçek değerini göstermesi mümkün olmaz. Buna bağlı olarak da aktif ve pasif unsurlarına eklenilecek değerlerin de gerçeğe uygunluğu sağlanamamış olacaktır. Devletin sahip olduğu malvarlığını tespit etmek, değerlemek ve amortismanlarını hesaplamak oldukça zordur. Büyük devletlerin malvarlığının fazla olması nedeniyle, malvarlığı muhasebesinin uygulanması bu devletler için mümkün değildir. Ancak küçük devletlerde uygulanabilir bulunmaktadır (Karaarslan, 2005a: 6-7).

### **1.1.3.2. Devlet Muhasebesinde Çağdaş Görüş**

Çağdaş görüşe göre, devlet muhasebesi içinde bütçe önemli bir yere sahip olmakla birlikte, devlet muhasebesini sadece devletin bütçe faaliyetlerinin kaydını tutan bir muhasebe olarak sınırlandırmamak gereklidir. (Serttaş, 2006:10). Devlet muhasebesi, bütçede yer alan gelir ve giderlerle birlikte, devlet malvarlıklarını tespit edip izlemekle de sorumludur. Devlet muhasebesine yalnızca bütçenin kontrolünü sağlayan bir araç olarak bakmamak gerekir. Devletin faaliyetleri nedeniyle borçlu ve alacaklı olmasının yanı sıra malvarlığına da sahip olması normaldir. Devlet muhasebesinin milli muhasebenin bir parçası olarak, devletin ekonomik ve mali nitelikteki faaliyetlerinin takip edilmesine yardımcı olmak görevini yapabilmesi için, devletin malvarlığının da hesabını tutma ve bunlara ilişkin değişimleri de izlemek zorundadır. Bugün devlet muhasebesi, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarını da kapsamaktadır. Devlet malvarlığı hesapları ile bütçe hesaplarının niteliklerinin farklı olması, bunların bir arada takip edilmesine engel olmaz. Bütçe hesaplarını ayrı bir grup, malvarlığı hesaplarını ayrı bir grup olarak planlayıp, bunların bağlantısını yardımcı hesaplar aracılığı ile kurmak mümkündür (Karaarslan, 2005a: 7-8).

#### **1.1.4. Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması**

Bütün muhasebe sistemlerinde olduğu gibi, devlet muhasebesinde de sistemden beklenen faydalar ve ulaşılmak istenilen hedefler, devlet muhasebesi sistemlerinin gelişmesine neden olmuştur. Devlet muhasebesi sistemleri tarihsel gelişim süreci içerisinde, Kameral Muhasebe Sistemi, Schneider Muhasebe Sistemi, Constante Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemi şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu sistemlerden Kameral Muhasebe Sistemi ile Schneider Muhasebe Sistemi klasik görüş, Constante Muhasebe Sistemi ile Logismografi Muhasebe Sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde biçimlenmiştir (Güler ve Gülçiçek, agis, 2016).

##### **1.1.4.1. Kameral Muhasebe Sistemi**

Bu sistem, klasik görüş çerçevesinde şekillenmiş ve ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmıştır. Sistem, bütçede yer alan gelir gider tahminlerinin ve bu tahminlerin belli faaliyet dönemleri itibariyle uygulama sonuçlarının, özel hesap cetvel ve sütunlarında gösterilmesine dayanmaktadır. Kameral Muhasebe Sisteminde yalnızca nakit giriş ve çıkışları takip edilmektedir. Devletin alacak, borç ve malvarlığı takip edilmemektedir. Kameral Sistem, eski ve yeni olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Ural,2008:5-6).

Eski Kameral Muhasebe Sistemi, bir kasa muhasebesidir ve bütçede yer alan gelir-gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden meydana gelmiştir. Bu sistemde sadece kasa işlemleri izlenmekte ve kaydedilmektedir. Malvarlığı, borç ve alacak kavramları yer almamakta, hesaplar gelir ve gider hesapları olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu sistemde kasa defteri ve gelir-gider ayrıntı (müfredat) defteri olmak üzere iki kayıt defteri tutulmaktadır. Gerçekleşen gelir ve giderler -belgelerine dayanılarak- veznedar tarafından kasa defterine kaydedilir. Gelir tahsilâtları ve gider ödemeleri bütçedeki fasıl ve maddelerine göre gelir-gider ayrıntı defterine yine veznedar tarafından kaydedilir. Bunların dışında ayrıca veznedar tarafından yıllık hesap cetvelleri düzenlenmektedir. Veznedar, gelir-gider ayrıntı defterini temel alarak, bütçe yapısına göre işlemleri bu cetvellere kaydeder. Kameral Muhasebe Sisteminin en önemli avantajı, uygulanmasında az sayıda muhasebe çalışanına ihtiyaç olması ve bundan dolayı

düşük bir maliyete sahip olmasıdır. Fakat bu sistemde gelir ve giderlerin tahakkukları gösterilmediğinden dolayı, bu hesapların kalanları bilinemez ve her iki muhasebe defterinin de veznedar tarafından tutulması nedeniyle, hesaplar etkili bir biçimde denetlenemez (Öz, 2007:17-18 ).

Yeni Kameral Muhasebe Sistemi ise Eski Kameral Sistemin sakıncalarını ortadan kaldırmak için geliştirilmiş bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Eski Kameral Muhasebe Sistemi sadece tahsilâtı ve ödemeleri hesaba alırken, gerçekleşmeyen gelir ve giderleri yani tahakkukları hesaba katmamaktaydı. Eski Kameral Sistemin aksine, gelir ve gider tahakkuklarını izlemek ve kayıt altına almak yeni sistemle mümkün olmuştur. Bu sistemin getirmiş olduğu en önemli yenilik, işlemlerin tahakkukunu da sisteme dâhil etmesidir (Öz, 2007:18).

Kasa defteri ile gelir-gider ayrıntı defterinin ayrı kişiler tarafından tutulmasıyla hesapların denetimini kolaylaştırması, gelir ve giderlerin hesap bakiyelerini de gösterebilmesi bakımından Yeni Kameral Muhasebe Sistemi, Eski Kameral Muhasebe Sisteminden üstün olarak kabul edilir. Eski Kameral Sistemde olduğu gibi, devlet malvarlığında meydana gelen değişimleri göstermemesi ise sistemin yetersizliği olarak ifade edilebilir (Karaarslan, 2005a:10-11).

#### **1.1.4.2. Schneider Muhasebe Sistemi**

Bu sistem, Kameral Muhasebe Sisteminin çift yanlı muhasebe sistemine uygun olarak geliştirilmiş bir versiyonu olarak tanımlanır. Bu sistemde Kameral Sistemde tutulan kasa defteri tutulmaz. Sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında, mahsup işlemleri ve bütçe dışı alacak ve borç hesapları da yer almaktadır. Yevmiye defteri de ilk olarak bu sistemde kullanılmıştır (Taşdemir, 2007:10). Kullanılan bu yevmiye defteri, gelir ve gider yevmiye defteri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Çift taraflı kayıt sistemi kullanılarak borç yazılması gereken tutarlar, gider yevmiye defterinin ilgili sütunlarına, alacak olarak yazılması gereken tutarlar ise gelir yevmiye defterindeki ilgili sütunlara kaydedilmektedir (Ural, 2008:6).

Nakit işlemlerinin yanında mahsup işlemi ile bütçe dışı borç ve alacak hesaplarına da yer verilmesi, bu sistemin sağladığı en önemli fayda olarak görülür.

Ayrıca kâr zarar hesaplarının da çıkarılması yoluyla bilanço düzenlenmesine, bu sistem imkan tanımaktadır (Gül, 2008:25).

### **1.1.4.3. Constante Muhasebe Sistemi**

Bütçe hesaplarının yanında malvarlığı hesapları da bu sistem içerisinde yer almaktadır. Sistem, bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kaydetme esasına göre kurulmuştur. Bu sistemde yapılan işlemler, çift taraflı kayıt yöntemi kullanılarak kayıt edilmektedir. Sistemde, kasa defteri ve gelir gider ayrıntı defteri olmak üzere iki tür defter tutulduğu görülmektedir (Karaarslan, 2005a:11-12). Ayrıca sistemde maddi duran varlık hesapları kullanıldığından, devletin maddi duran varlıklarındaki artış ve azalışları görmek mümkün olmaktadır. Bütün hesapların bakiyeleri, yıl sonunda sermaye hesabına aktararak kapatılmaktadır (Serttaş, 2006:17).

### **1.1.4.4. Logismografi Muhasebe Sistemi**

Ticari muhasebede olduğu gibi işletme ve sonuç hesapları bu sistemde kullanılmaktadır. Bu sistemde hâkim olan anlayış, devletin bir tüzel kişilik gibi malvarlığına sahip olduğudur (Gül, 2008:26). Ayrıca devlet varlıklarından bizzat o varlığı yöneten devlet görevlilerinin sorumlu tutulması ve bunun muhasebe kayıtlarına yansıtılabilmesi de sistemin önemli bir farklılığıdır (Serttaş, 2006:18). Bu sistemin devlet muhasebe sistemleri içinde önemli bir yer tutmasının nedeni, bütçe ve malvarlığı hesaplarını her an gösterebilmesinin yanında, devlet işlemlerinin maliyetini de göz önünde bulundurulmasını sağlayan bir teknik olmasıdır (Karaarslan, 2005a:12).

## **1.2. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT SİSTEMLERİ**

Ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin az olduğu geçmiş dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgiye olan ihtiyaç oldukça basitti. Günümüzde ise gelişen ülkelerin büyük bir bölümünde, halkın sosyo-ekonomik düzeyinin gelişimini hızlandırmak için hükümetler ekonomilerinin düzene konulması, yönlendirilmesi ve

doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar almışlardır. Bu gelişmeler, ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi gereksiniminde önemli değişikliklere öncülük etmektedir. Bu sebeple, etkin kamu mali yönetimi için ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesinde, gelişen şartlara göre değişim öncelikli ve gerekli olmaktadır. Ülkeler arasında artan ilişkiler sebebiyle, bilgi ihtiyacında meydana gelen değişiklikleri karşılayacak bir sistemin oluşturulması zorunlu bir hal almıştır (Öz, 2007:24).

Devlet muhasebe sistemlerinin en belirgin özelliği nakit esaslı muhasebe sistemleri olmalarıdır. Uzun yıllar devlet muhasebe sistemleri, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve gereksinim duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, temel olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ise ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. Devlet muhasebesinin bir tarafında nakit esaslı devlet muhasebesi, diğer bir tarafında ise tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ise bu ikisinin arasında yer almaktadır ( Karaarslan, 2005a:12-13).

### **1.2.1. Nakit Esaslı Kayıt Sistemi**

Devlet muhasebesinin temel işlevini, devletin ekonomideki rolünün az olduğu dönemlerde sadece tahsil edilen bütçe gelirleri ile ödemesi yapılan bütçe giderlerinin muhasebeleştirilmesi oluşturmaktaydı. Bu bağlamda, nakit esaslı kayıt yöntemi devletin o dönemlerdeki ihtiyaçlarına cevap verebilmekteydi (Öz, 2007:25). Nakit esaslı kayıt yöntemi, nakit kaynaklarının hareketini ölçen bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sistemde, olaylar veya işlemler, nakit alındığında ya da nakit ödendiğinde kaydedilmektedir (Akçakanat, 2010:185).

Bu muhasebe sisteminde mali raporlar, esas olarak bütçe gelirlerini ve giderlerini, nakit giriş ve çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlamaktadır. Devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar, devlet borçları ile diğer yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülükler

ilişkin fiyat ve miktar değişimleri bu sistemde kaydedilmemektedir (Gülşen ve diğerleri, 2007:12).

Kapsadığı işlemlerin basit olmasından dolayı anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Fakat yapılan işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğu için mali saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına çok fazla hizmet ettiği söylenemez. Temel olarak ödemeler üzerine yoğunlaştığından mali yönetim için faydalı olan çok az bilgiyi üretir. Bu sistem, ne tutumluluk ve etkinlik anlamında bir performans değerlendirmesine, ne de hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı hususunda bir değerlendirme yapmak için tek başına yeterli olmaz (Öz, 2007:26-27). Sonuç olarak, nakit esaslı muhasebe sisteminin mali saydamlığa ve hesap verilebilirliğe katkısı, kayıt altına alınan ve raporlanan mali işlemlerin kapsamının dar olması, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin çok kısıtlı veri sunması nedeniyle sınırlıdır (Gülşen ve diğerleri, 2007:12).

### **1.2.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Sistemi**

Bu sistemde işlemlerin muhasebeleştirilmesi nakit esasında olduğu gibidir. Mali işlemler ve olaylar ait oldukları ve sonuçlarının üretildiği dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri anda kaydedilmektedir (Kerimoğlu, 2002:89). Maddi duran varlıklar, alacaklar, borçlar, emanetler, avanslar ve teminatlar nakit esastaki gibi kayıtlarda gözükmezler (Ural,2008:9).

Muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre (genellikle bir ay), önceki mali yıla ilişkin işlemleri kayıt etmek için açık tutulması, bu kayıt sistemini nakit esasından ayıran en önemli özelliğdir. Bu dönem mahsup dönemi olarak ifade edilir. Bu dönem içinde bir önceki döneme ait işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilerek muhasebeleştirilir. Doğal olarak bütçe giderlerine ait işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı (mahsup) dönemine aktarılmış olması gerekmektedir (Gülşen ve diğerleri, 2007:13).

Mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanması uyarlanmış nakit esasının tek faydası olarak kabul edilir. Bu durum, gelir ve giderlerde dönemsellik ilkesi adına, bütçenin yıllık olması ilkesinin istisnasını oluşturur. Uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sisteminde, bütçe gelir ve giderlerinin muhasebe kayıt ve verileri tam olmayıp, dar kapsamlıdır. Bu

nedenle bütçenin planlama, yönetim ve denetim işlevlerinin tam olarak yerine getirilmesi bu sistemde mümkün değildir (Taşdemir, 2007:36-37).

### **1.2.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi**

İşlemler ve olaylar, nakit akımlarının gerçekleştiği zamana bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kayıt altına alınır. Uyarlanmış tahakkuk esaslı kayıt sistemi bu yönüyle, tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Fakat iki sistem arasında bazı farklılıklar vardır (Gazioğlu, 2007:29 ).

Bu kayıt sisteminde arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklarla ilgili işlemler muhasebe kayıtlarına alınmaz ve raporlanmaz. Maddi duran varlıkların tespit edilmesi, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığı için, tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha basit bir sistemdir. Nakit esaslı sistem ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit hareketlerine bağlı olmadan ortaya çıktığı anda kaydeder, tahakkuk etmiş borçlar ve alacaklar ile ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar, bütçe odaklı değildir, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur (Karaarslan, 2005a:15-16).

### **1.2.4. Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi**

Tahakkuk Esaslı Kayıt Sisteminde, muhasebe kayıtlarının tutulmasında, esas olan işlemin tahakkuk ederek kesinleşmesidir. Nakit esasındaki gibi gelirin fiilen tahsil edilmesi veya giderin fiilen ödenmesi şartı bu sistemde aranmaz (Gazioğlu, 2007:30). Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde oluşturulan mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik olayları kapsamaktadır. Bu sistemde, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tümü hesaplanmakta ve raporlanmaktadır (Taşdemir,2007: 38 ).

Bu kayıt sisteminde, geçmişteki bir işlem veya olayla ilgili olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalmalar yükümlülük olarak ifade edilmektedir. Bu anlamda yükümlülükler;

- a) Borç hesaplarını,
- b) Diğer tahakkuk etmiş giderleri (sosyal güvenlik ödemeleri dahil) ve
- c) Hesaplarda kayıtlı diğer borçları içermektedir (Dişli, Aydın, İpek, 2009:17).

Taahhüt ve garantilerle ilgili olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplara kaydedilerek izlenmektedir. Ayrıca bunlarla ilgili olarak, mali tablolarla gerekli bilgilere yer verilmektedir (Dişli vd., 2009:17).

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar, stoklara ve akımlara ait işlemlerin tümünü kapsar ve stoklarda, ilgili akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu gibi mali raporlar bu sistemde düzenlenir. Düzenlenen bu mali tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturmaktadır (Taşdemir, 2007:39).

### **1.3. DEVLET MUHASEBESİNİN DÜNYADAKİ GELİŞMELERİ**

Devlet muhasebesinde yaşanan gelişmelerin temeli esas olarak Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği (AB) gibi ekonomik ve siyasi oluşumların devletlere ve birliklere ilişkin mali istatistikler ve raporlar oluşturma gereksiniminden doğmuştur (Karaarslan, 2005a:18). Farklı muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmanın ve bunları konsolide etmenin imkanı bulunmamaktadır. Aynı durum, hem ülkelerin mali istatistiklerinin konsolide edilmesinde, hem de bir ulusal ekonomi içindeki alt sektörlerde değişik yönetim birimlerinin hesaplarının birleştirilmesinde ve bunların

sonucunda ulusal ekonomiye ait mali istatistiklerin oluşturulmasında da görülmektedir (Gülşen ve diğerleri, 2007:21).

Bir ulusal ekonomide, örneğin merkezi yönetim ile yerel yönetim kapsamındaki birimler farklı muhasebe standartlarını uyguluyorsa bunlara ait birleştirilmiş mali rapor hazırlamak olanaksızdır. Aynı şekilde, örneğin AB içinde üye ülkeler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa, birliğin mali tablolarını oluşturmak oldukça güçtür. Daha geniş kapsamlı düşünülürse, örneğin IMF, dünya ülkelerinin ekonomik istatistiklerini derlemektedir. IMF'nin değişik ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre hazırlanmış devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmasının ve doğru bir şekilde birleştirmesinin imkanı yoktur (Yargıçoğlu, 2010:53). Bütün bu olaylar yukarıda sayılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin meydana getirilmesi yönündeki çabalarını arttırmıştır (Karaarslan, 2005a:18).

### **1.3.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)**

Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93), AB, IMF, OECD, Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD) ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından ortaklaşa oluşturulan bir sistemdir. Bu sistem, ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe ilkeleri, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması gayesiyle hazırlanmıştır. SNA93, yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin meydana getirilmesinde dikkat edilmesi gereken esasları içermektedir (Öz, 2008:23-24).

SNA93'ün amacı, ekonomiyle ilgili son yıllarda ortaya çıkan tanım ve kavramları inceleyerek, çeşitli kurum ve kuruluşların yayınlarında gözlemlenen bu kavramların tanımları ve kapsamaları arasındaki farklılığı ortadan kaldırmak olarak ifade edilmektedir (Unur ve İçöz, 2004:308). Bu sistem, uluslararası alanda kabul edilmiş kavramlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kurallarının bir seti üzerine kurulu olarak, makro ekonomik hesapların, bilançoların ve tabloların, anlamlı, tutarlı

ve bütünlüştü bir setinden meydana gelmektedir. Bir ekonominin bütünüyle kayıt altına alınması bu sistemin temel amacıdır (Yargıçoğlu, 2010:54-55).

### **1.3.2. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)**

GFSM 2001, dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, BM, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla IMF tarafından hazırlanan bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırmaya tabi tutulması ve raporlanması hedeflenmektedir (Taşdemir, 2007:17 ).

GFSM 2001'in temel hedefi mali politikaların ve özellikle genel yönetimin ve daha geniş manada kamu sektörünün performansının analiz edilmesine ve değerlendirilmesine olanak tanıyan kapsamlı bir kavram ve muhasebe çerçevesinin meydana getirilmesidir (Yargıçoğlu, 2010:59). Bu sistem, kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin meydana getirilmesinde dikkat edilmesi gereken hususları içermektedir (Karaarslan, 2005a:19 ).

### **1.3.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)**

Avrupa İstatistik Ofisi (EUROSTAT), Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşudur. ESA95, bu kuruluş tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler meydana getirilmesini hedefleyen bir çalışmadır (Karaarslan, 2004:45). Bu sisteme göre kurumsal birimler, mal ve varlık edinebilen, sorumluluk altına giren ve diğer birimlerle ekonomik ilişkilerde bulunabilen ve işlem yapabilen birimlerdir (Yargıçoğlu, 2010:56). Düzenlediği hususlar ve kapsamı itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır (Karaarslan, 2004:45). ESA95 sistemi, kendi içinde bağlantılı hesaplar dizisinden oluşmuştur. Bu hesaplar dizisi, cari hesaplardan, birikim hesaplarından ve bilançolardan meydana gelmiştir. Cari hesaplar gelirin yaratılması, dağıtımı, yeniden dağıtımı ve bu gelirin nihai tüketimiyle ilgilidir. Birikim hesapları

aktifler, pasifler ve net değerde oluşan değişiklikleri içermektedir. Aktif ve pasif stokları ile net değeri ise bilançolar göstermektedir (Yılmaztürk, 2007:65).

1970 yılında yayımlanan Avrupa Bütünleşik Ekonomik Hesap Sisteminin yerini ESA95 almıştır. Bu sistem, ulusal muhasebe sistemleri ile ilgili olarak dünya genelinde bir kılavuz görevi gören SNA93 ile birebir uyumlu olarak hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Fakat bu sistem daha çok Avrupa Birliği koşullarına ve yine birlik içerisinde ihtiyaç duyulan bilgi ve verilere odaklanmıştır. SNA93'te olduğu gibi ESA95 de istihdam, üretim ve dış ticaret istatistikleri gibi farklı ekonomik ve sosyal istatistiklere ait kavram ve sınıflandırmalarda tekdüzeni sağlamıştır. Bundan dolayı sistem, ekonomik ve sosyal istatistiklere ilişkin olarak, Avrupa Birliği ve üye ülkeleri için temel bir kaynak görevi görmektedir (Yargıçoğlu, 2010:57-58 ).

#### **1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PSC)**

IFAC, muhasebe mesleğinin dünya genelinde en üst organizasyonudur. IFAC, kar amacı gütmeyen, politikaya karışmayan, ülkelerin yönetimlerinden etkilemeyen ve muhasebe örgütlerinin bir araya gelip oluşturdukları bir organizasyondur. Bu organizasyonun temel hedefi, muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlayarak kamu çıkarlarına hizmet etmek, muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslar arası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır (Yar, 2009:59).

IFAC'ın alt komitesi olarak faaliyet gösteren, Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi, dünya devletlerine yönelik olarak devlet muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması yönünde çalışmalar yapmaktadır. Yapılan bu çalışmalar uluslar arası mali kuruluşlar, bölgesel birlikler ve dünya devletlerince de kabul edilmektedir (Kerimoğlu, 2002:92). Çalışmalar neticesinde oluşturulan standartlar, özel sektör standartlarına paralellik göstermektedir. Bu standartlar, tüm kamu kurumlarında uygulanabilecek türden nitelikli ve uluslararası finansal raporlama standartlarıdır. Gerek tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, gerekse de nakit esaslı muhasebe sisteminde, bu standartlar uygulanabilmektedir. Bu standartlar genel amaçlı finansal raporlara ilişkin işlem ve olaylarla ilgili belirleme, ölçme, sunma ve açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Burada sözü edilen genel amaçlı mali bildirimler kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla çıkartılan mali tabloları kapsamaktadır.

Türkiye’de devlet muhasebe standartları alanında yapılan çalışmalar, Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürütülmektedir (Yargıçoğlu, 2010:60 ).

#### **1.4. DEVLET MUHASEBESİNİN TÜRKİYE’DE GELİŞİMİ**

Türkiye’de devlet muhasebesi, Osmanlı Devleti’nin kuruluşuna kadar dayanmaktadır. Osmanlı Devleti’nde kullanılan muhasebenin birçok niteliği vardır. Osmanlı Devlet Muhasebesi’nde, bugün genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının çoğunu görmek mümkündür. Osmanlı Devlet muhasebesinin iç muhasebe denetimini ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasını göz önünde bulundurduğu, devletin gelirini arttırıcı, masrafları kontrol edici, tahsilâtın hızlandırılmasını sağlayıcı özelliğe sahip olduğu görülmektedir. Osmanlı Devleti'nin gelirleri zekât, aşar, cizye ve harçtan, giderleri ise ordu giderlerinden oluşur. Bu yüzden maliye ve muhasebe teşkilatı Defterdarlık adı ile ordu içinden çıkmış ve ordunun gelir ve giderlerinin kaydını tutmuştur (Güler ve Gülçiçek, 2016).

15’inci yüzyıl Osmanlı Devletinde yasal düzenlemelerin ve özellikle de mali yasal düzenlemelerin yapıldığı dönem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemde ilk olarak mali yasal düzenlemelerin yapılması, sonrasında da muhasebe düzeninin bu yasal çerçeve içerisinde geliştirilmesi amaçlanmıştır. 15’inci yüzyılda mali idare devlet teşkilatı içindeki yapılanmış ve güçlü bir devlet muhasebe düzeni ve teşkilatı ortaya çıkmıştır (Yargıçoğlu, 2010:19 ).

Dünyadaki uygulamalar incelendiğinde devlet muhasebesi düşüncesinin devlet bütçesi düşüncesi ile başladığı görülmektedir. Tarihi belgeler Osmanlı Devleti'nin düzenli bir bütçesinin olduğunu göstermektedir. IV. Mehmet döneminde, Tarhuncu Mehmet Paşa'nın 1651 “Muvazene Lahiyası”, bunların en önemlisidir. Bu Lahiya’da devletin gelir ve giderleri ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Yani bütçe yapılmış ve bütçe açığının ne şekilde kapatılacağı gösterilmiştir. Devlet muhasebesi Osmanlı’da sır saklama yeri olarak görülmüş ve bu amaçla siyakat yazısından faydalanılmıştır. Bu durum, bir yandan devletin muhasebeye verdiği önemi gösterirken, diğer yandan da muhasebe düzenindeki sağlamlığın nedenlerini açıklamaktadır. Bu sağlamlığın bunalımlı dönemlerde devleti ayakta tutmaya yardımcı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Tarhuncu Paşa'nın, 17’inci yüzyıl ortalarında bütçe düşüncesini ortaya

koymasını, bir tesadüf olarak değil, gelişmiş ve tutarlı bir muhasebe düzeninin ulaşabileceği bir seviye olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır (Güler ve Gülçiçek, 2016).

17'nci ve 18'inci yüzyıllarda Avrupa zenginleşip güçlenirken, Osmanlı devleti sadece ekonomik olarak değil, askeri bakımdan da geri kalmıştır. Bu dönemde eskisine göre daha uzun ve masraflı olan savaşlar, bütçe açıklarının kronik hale gelmesine neden olmuştur. Devlet, bu dönemde paranın değerini düşürülmesi müsadere ve tımarlara el koyarak gelirlerini hazineye almak ve vergi yükünü ağırlaştırmak gibi tedbirlere başvurarak ekonomik bunalımlara karşı mali dengeleri sağlamaya çalışmıştır. Ancak bu tedbirler devletin varlığını sürdürmesine yetmemiştir. 19'uncu yüzyılın başlarında, devletin varlığını korumak amacıyla, yalnızca askeri alanda değil, başta dağınık haldeki mali idare olmak üzere, devletin tüm kurumlarında köklü değişiklikler yapılması ve merkezi idarenin güçlendirilmesi zorunlu bir hal almıştır (Yargıçoğlu, 2010:20).

1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı'nın hukuki alandan sonra getirdiği en önemli yenilik ekonomik alanda olmuştur. Maliye muhasebesi 1840 yılında, "varidat ve masarifat muhasebesi" olarak ikiye ayrılmıştır. Varidat muhasebesi, devletin genel gelirlerini, kaza üzerine kayıt ve tahsilâta nezaret eder, iltizam senetlerini yazar ve hesaplarını incelerdi. Masarifat muhasebesi ise, bütün devlet harcamalarının ayrıntısını ve kaza üzerine kaydını tutmak, ödemeleri onaylamak ve yapmak, aylık ve yıllık hesapları düzenlemek, incelemek ve bütçeyi yapmakla görevliydi. Varidat muhasebesi bugünkü yapı içerisinde Gelir İdaresinin, masarifat muhasebesi ise Muhasebat ve Bütçe Genel Müdürlüklerinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir (Güler ve Gülçiçek, 2016).

1882 yılında mal sandıkları için "Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi", Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Bu talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilât defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmuştur. Gelirlerin tahakkuk ve tahsilâtı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmiştir (Karaarslan, 2004:46). Gider mevzuatının oluşturulma çalışmaları Tanzimat döneminin sonlarında başlamış, Meşrutiyet döneminde hızlanarak devam etmiş ve tamamlanmıştır. Maaş, emeklilik, harcırah kanunları bu dönemde yürürlüğe konularak, gider mevzuatı tamamlanmış ayrıca

merkez ve taşrada çalışan memurların merkezi sicili oluşturulmuştur. Tamamlanan bu kanunların, günümüz Türkiye'sinin gider mevzuatının temellerini oluşturduğu ve Cumhuriyet döneminde de 1930'lu yıllara (Harcırah Kanunu 1954 yılına) kadar uygulanmaya devam ettiği görülmüştür (Yargıçoğlu, 2010:22).

Hesapların ikili kayıt yöntemine göre tutulduğu “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyye Daire Talimatname” İkinci Meşrutiyetten sonra 1910 yılında yayımlanmıştır. Bu talimatnamenin uygulamaya girdiği yıllarda mali yönetimle ilişkili olarak “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” çıkarılmış olup, Maliye Bakanlığı'nın idari yapısı ve harcama sistemi yeniden düzenlenmiştir (Hastürk, 2008:65). “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyye Dair Talimatname” ye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. Bu kanun ve yönetmelik çerçevesinde ilçe mal müdürleri hesaplarından dolayı defterdarlara karşı sorumlu tutulmuştur. Defterdarlar ise bütün ilçelerin hesap işlemlerinden Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmuştur. Asli görevi, varidatı tahakkuk ettirmek, tahsilini takip ve temin etmekten ibaret olan kaza mal sandıkları, nitelikleri itibariyle birer tahakkuk ve tahsil şubesi olarak görev yapmışlardır (Yargıçoğlu, 2010:23 ).

Osmanlı mali mevzuatı Cumhuriyetin ilanından sonra da birkaç yıl uygulanmış ve müesseseleri devam ettirilmiştir. Devletin teşkilat yapısı ve temel haklar 1924 Anayasası ile düzenlenmiştir. Bu arada vergiler, bütçe, kesin hesap ve kamu personeli gibi mali konularla ilgili uygulanacak kurallar belirlenmiştir. Bütçe hakkı tüm müesseseleri ile düzenlenmiştir. Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesinin günün şartlarına göre düzenlenmesi çalışmaları başlamıştır. 1925 yılında bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi maksadıyla bir “Esas Defteri” oluşturularak, Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem, kaza malsandıkları ile tümen ve kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır (Güler ve Gülçiçek, agis, 2016).

Devlet ve bütçeye ilişkin temel prensipler 26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ile ortaya konmuştur. Bakanlıkların tahakkuk daireleri ve tahakkuk memurlarının, saymanların yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konularla ilgili hususlar bu kanunla açıklanmış, devletin gelir ve giderleri disiplin altına alınmıştır (Güler ve Gülçiçek, agis, 2016).

“Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” (Hazine İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik) 1928 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu talimatname ile esas defteri yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuş, hesaplar daha basitleştirilmiştir. Önceki talimatnamede yer alan genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış olup, diğer sandıklar adına tahsilât ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalat hesapları yürürlüğe konmuştur. Bu yeni talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ilişkin hesaplar kaldırılmıştır. Kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine, yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Başka bir ifadeyle bu talimatname ile muzaaf kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek, kendine has bir muhasebe sistemi meydana getirilmiştir. Fakat bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını ve hazinenin gerçek durumunu göstermemesi, irsalat hesaplarının tam bir kontrolünü sağlayamamasından dolayı değiştirilerek, 1948 yılında Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur (Gülşen ve diğerleri,2007:9).

“Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” 1 Ocak 1948 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. 1928 tarihli Yönetmelikteki tasnif yevmiyesi kaldırılmış, bunu yerine “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiştir. Yardımcı defterlerde köklü değişiklikler yapılmıştır. Genel olarak kameral muhasebe sisteminden ayrılmış olmasına rağmen bazı bütçe işlemleri muhasebe dışında tutularak kameral muhasebe sistemi sınırlı da olsa uygulanmıştır. Bütçenin ödenek ve yüklenme işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında kalmıştır. Daha önceleri tek bir hesapta yapılan işlemler açıklığa kavuşturulmuş ve bunların işleyişi detaylı bir şekilde ortaya konmuştur. Ayrıca muhasebe dışı izlenen borçlar, dış borçlar, döner sermayeler, müteahhit bonoları, altın mevcutları, esham ve tahvilat gibi hazine işlemlerine ait varlıkların muhasebe kayıtlarını tutmak olanaklı hale gelmiştir. Bu yönetmeliklerde bazı değişiklikler ve eklemeler yapılmış, hesap sayısı arttırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı arttırılmıştır. Fakat birçok yenilik getirmesine karşın, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Muamelat Yönetmeliği ile ihtiyaçlara cevap verebilecek bir muhasebe sistemi kurulamamış olup, bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlanamamıştır (Dağ, 2013:33).

Devlet Muhasebesi sistemini geliştirme adına ilk reform çalışmaları 1970'li yıllarda başlatılmıştır. Bu konuda yabancı uzmanlardan destek alınmıştır. Bu çalışmalara örnek olarak, Julian F. Cannon'un Haziran 1971'de "Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif" başlıklı raporu gösterilebilir. Bu raporda teklif edilen merkezi hesap sisteminin, Muhasebat Genel Müdürlüğü ve bu Genel Müdürlüğün denetimi altında bulunan saymanlıklar çerçevesinde yürütülmesi öngörülmüştür. Raporda elektronik bilgi işlem cihazları kullanılarak merkezi raporlama ve muhasebe işlemlerinin yapılması yönündeki çalışmaların faydalı olacağı hususu da belirtilmiştir (Güler ve Gülçiçek, agis, 2016).

Devlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla 1975 yılı Haziran ayında geniş bir proje çalışması başlatılmıştır. Bu projenin Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ve devlet fonu yardımıyla yürütüleceği Maliye Bakanlığı tarafından ifade edilmiştir. Projenin başlamasını 1975 ve 1976 yılında ortaya çıkan ekonomik sıkıntılar geciktirmiştir. IMF tarafından Maliye Bakanlığı'nın da rızasıyla proje için 1977 Haziran ayında bir muhasebe uzmanı görevlendirilmiş ve Ekim 1977'de de bu proje grubuna kıdemli bir danışman da katılmıştır. Proje ile ilgili çalışmalar devam etse de proje ancak 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı kanunun 3 ve 5inci maddelerine istinaden 28.02.1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiştir. Projenin, uygulanmasında yarar görülmesi sebebiyle, bakan onaylarıyla günümüze kadar devam etmiştir (Güler ve Gülçiçek, agis, 2016).

1990 yılında, "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" 14.01.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğini ve bu yönetmeliklerde ek ve değişiklikler yapılmasına dair yönetmelikler yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece söz konusu iki yönetmelik birleştirilerek tek yönetmelik halinde düzenlenmiştir. 1990 yılından itibaren yürürlüğe giren yönetmelikle devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek bir yönetmelikte birleştirilmesi, bilgisayar aracılığı ile defter, cetvel ve belgelerin düzenlenmesine imkan tanıyacak yapının oluşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amaçlanmıştır (Dağ, 2013:34).

Bu yönetmelik kapsamında yürütülen muhasebe sistemi de, kamu kurumlarında kullanılan ortak bir muhasebe dilinin olmaması, muhasebe planının bulunmaması, yönetmelikte mevcut olan hesapların, uluslararası kabul görmüş muhasebe ve raporlama sistemine uygun olmaması, devlet mal varlığını takip etmeye yarayacak hesapların muhasebe sisteminde yer almaması, uygulanan muhasebe sisteminin özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda, bütçe uygulamasına odaklanması, faaliyet ve bütçe uygulamalarının ait oldukları dönemde kalması sebebiyle birtakım istisnalar haricindeki muhasebe bilgilerinin süreklilik göstermemesi gibi eksiklikleri nedeniyle ihtiyaçları karşılayamamıştır (Yargıçoğlu, 2010:26-27).

Yukarıda belirtilen eksiklikleri ortadan kaldırabilmek maksadıyla, 1995 Dünya Bankası'nın da desteği alınarak başlanan proje neticesinde genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçmeyi hedefleyen "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" ile "Genel Bütçeye Dâhil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir (Yargıçoğlu, 2010:27).

13.06.1999 tarihinde Resmi Gazetede Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmelik, döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir. Yönetmelik genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmeleri kapsamaktadır. Birbirinden farklı olarak uygulanmakta olan muhasebe sistemleri, yönetmelikle birlikte tekdüze bir yapıya kavuşturulmuştur. (Güler ve Gülçiçek, agis, 2016).

Devlet muhasebesinde reform çalışmaları, muhasebe birimlerindeki muhasebe iş ve işlemlerinin elektronik ortamda takip edilerek, sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan Say2000i projesinin uygulamaya başlaması ile birlikte yeni bir ivme kazanmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 3 Mart 1999 tarihinde Say2000i web tabanlı otomasyon projesi başlatılmıştır. Bu projede, tamamen Maliye Bakanlığı'nın öz kaynakları kullanılmıştır. Türkiye genelinde yaklaşık olarak 1600 noktada günlük yapılan çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri tabanında toplanarak, devlet hesaplarının anlık olarak takip edilebilmesi amaçlanmıştır. Bu proje, 31 Mart 2002 tarihinde saymanlıklardaki eğitim

ve devir işlemlerinin tamamlanmasının ardından, 1 Nisan 2002 tarihinde tam anlamıyla faaliyete geçmiştir. Bu projeyle birlikte devlet hesapları artık anlık olarak takip edilebilmektedir (Dağ, 2013:34).

Analitik bütçe sınıflandırmasıyla birlikte, 2002 yılı başında tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilmiş ve pilot uygulamaya başlanılmıştır. Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde devletin ulusal ekonomi içindeki yerinin belirlenmesine ilişkin bir bütçe sınıflandırma yapısı gündeme gelmiştir. 2002 yılı bütçesinde pilot olarak seçilen 6 kurumda analitik bütçe sınıflandırması uygulamaya konulmuştur. Bu kurumlarda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve analitik bütçe sınıflandırması birlikte uygulanmıştır. Yapılan bu uygulama 2003 yılında ise Genel ve Katma Bütçeli kurumların bütününe yayılmış ve kurumların seçilen bir biriminde pilot uygulamalar devam ettirilmiştir. 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen analitik bütçe sınıflandırması esasına göre hazırlanmıştır (Güler ve Gülçiçek, 2016).

19.11.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği”, genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenlemiştir. Ancak 10.12.2013 tarihli ve 5018 sayılı Kanuna göre yapılan düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar bu yönetmeliğin uygulanması ertelenmiştir. Merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için, 2004 yılında çerçeve hesap planına uygun tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte 14 yıldır uygulanmakta olan nakit esaslı Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, bu yönetmeliğin 463’üncü maddesi hükmü gereği yürürlükten kaldırılmıştır (Dağ, 2013:34-35). Bu yönetmelik ile tesis edilen muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan tüm kaynakları kapsamaktadır. Bu yönetmelik, yönetsel kararlar vermekte kullanılan mali verileri üretmeye elverişli, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasına uygundur. Ayrıca hesaplar muhasebe mantığı içerisinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmıştır.

Yönetmelik ile birlikte ayrıntılı bilgiler üretilmesi olanaklı hale gelmiştir (Dağ, 2013:35).

2006 yılından itibaren Türkiye’de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uyarınca devlet muhasebe sistemi değiştirilerek, kademeli bir şekilde bütün kamu idarelerinde tam manasıyla nakit esasından tahakkuk esasına geçilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yönelik, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda açıkça bir vurgu yapılmazken, 5018 sayılı Kanun ile muhasebe kayıt ve işlemlerinin tahakkuk esasına göre yürütülmesi hüküm altına alınmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde köklü bir değişim yaratmıştır. Bu kanun, yayımlandıktan sonra uygulamaya geçiş için bir yıllık bir hazırlık süreci öngörülmüş ve 2005 yılında yürürlüğe girmesi planlanmıştır. Fakat Kanun’un öngördüğü idari düzenlemelerin (ikincil ve üçüncül mevzuat) tamamlanamamasından dolayı uygulamaya geçiş bir yıl daha ertelenmiştir. Bu geçiş sürecinde, 8 Haziran 2005 tarihinde “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” adıyla bir yönetmelik yayımlanmıştır. Bu yönetmelik devlet muhasebesinin temel standart ve ilkelerini düzenleyen Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin 5018 sayılı Kanun’un diline uygun hale getirilmesi ile oluşturulmuştur. Devlet muhasebesinde muhasebeleştirilmesi gereken mali işlemlerin genel esasları bu yönetmelikle belirlemiştir. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönergesi ve Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmelikleri, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne dayanılarak hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Yapılan bu çalışmalar neticesinde Türkiye’de devlet muhasebe sistemi için yasal bir alt yapı oluşturulmuş ve sistem ortak ilke ve standartlara kavuşturulmuştur (Yargıçoğlu, 2010:30-31-32 ).

Bu yönetmelikle belirlenen çerçeve hesap planındaki faaliyet gelir ve faaliyet gider hesaplarının sınıflandırması yapılırken, IMF tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistiklerinde (GFSM 2001) yer alan gelir ve gider sınıflaması temel alınmıştır. Bu hesap planında genel yönetim sektörünün şarta bağlı yükümlülüklerinin ve taahhütlerinin takip edildiği nazım hesaplara yer verilmiştir. Mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik prensipleri doğrultusunda, muhasebe kayıtlarındaki

verilere dayanılarak ve istatistiksel teknikler kullanılarak oluşturulmaktadır (Yargıçoğlu, 2010:32-33). Yeni muhasebe sisteminde, bütçe işlemleri nakit esasında, bütçe dışındaki tüm mali işlemler tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmaya başlanmıştır. Bu bağlamda kamu idarelerinin gelir ve giderleri tahsilât veya ödeme koşuluna bağlı olmadan tahakkuk ettiği anda muhasebe işlemleri yapılmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasıyla birlikte her bir kamu idaresinin ve bir bütün olarak genel yönetim kapsamındaki idarelerin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirler ve katlandığı giderler ortaya konmuştur (Güler ve Gülçiçek, 2016).



## İKİNCİ BÖLÜM

### BÜTÇE İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 2.1. BÜTÇE KAVRAMI, ÖNEMİ VE GELİŞİMİ

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge olarak tanımlanmıştır. Bütçe, aşağıda kavramı ve önemi, gelişimi başlıkları altında incelenmiştir.

##### 2.1.1. Bütçe Kavramı ve Önemi

Genel ekonomi içerisinde hizmetler, özelliklerine göre kamu kesimi veya özel kesim tarafından karşılanmaktadır. Özel kesim tarafından yapılmayan hizmetler, kamu kesimi tarafından yapılmaktadır. Bütçe en yalın anlamıyla kamu kesiminin ürettiği hizmetlerin finansman aracı olarak ifade edilir (Dülger, Moğol, Çakır, Yereli ve Çetinkaya,2014:3). Bütçe gelir ve gideri gösteren bir belge niteliğindedir. Dolayısıyla bütçe, bir ülkenin belirli bir dönemine ait (genellikle yıllık) gelir ve giderlerini gösteren bir tahmin belgesidir. Bütçenin gelecekle ilgili bir mali plan olması, tahmin belgesi niteliğini ortaya koymaktadır (Bülbül, Ejder ve Şahan, 2005:3).

Tarihsel süreçte devletlerin yerine getirdikleri kamu hizmetlerinin artması ve mevcut kamu hizmetlerinin standartlarının yükseltilmesi gerekliliği, kamu hizmetlerinin maliyeti ve toplam ülke ekonomisi içerisindeki payının devamlı artmasına sebep olmuştur. Artan kamu giderleri ve artırılması zor olan kamu kaynakları arasında bir denge kurma mecburiyeti, devletleri bütçe yapmaya itmiştir

(Dülger vd., 2014:3). Ekonomik, mali, sosyal ve siyasi bakımdan çok önemli olan bütçe, kamu gelirleri ve kamu giderlerinin tahmin edilmesi, yönlendirilmesi ve uygulanması açısından üzerinde önemle durulması gereken bir niteliğe sahiptir. Bütçe; hem teorik hem de uygulamadaki yapısı ve tekniğiyle mali alanda önemli bir yer tutan ve özellikle devletin yüklendiği görevlerin görünümünü yansıtan bir nitelik taşımaktadır (Akdoğan, 2013:333).

Bütçe, çağdaş maliye anlayışında önemli bir maliye politikası aracı olmuştur. Bütçe artık devlet ekonomisine yön veren araçlardan birisidir. Kamu kesimi ekonomisinin toplam ekonomi içindeki ağırlığını bütçe ortaya koymaktadır. Bu bağlamda oylama yöntemi ile halkın, bütçe hakkı ile siyasi iktidarların toplumsal gereksinimlere yönelik ekonomik ve sosyal tercihlerini yansıtmaktadır (Bülbül vd., 2005:3). Bütçe hukuki yönü ile devletin gelirlerini toplamasına izin, giderleri yapmasına yetki veren bir kanundur. Mali bakımdan devletin izlemeyi hedeflediği sosyo- ekonomik politikanın bir aynasıdır. Planlama ve programlama bakımından gelir ve gider tahminlerini yansıtan bir belgedir. İşletme ve bireyler bakımından da devletin kendilerine olacak katkıları ya da kendilerinin devlete yapacakları katkıları öngören bir nitelik taşımaktadır (Akdoğan, 2013:333-334).

### **2.1.2. Bütçenin Gelişimi**

Devletin ve üstlendiği görevlerin gelişimine bağlı olarak bütçe, sürekli gelişen, kapsamı ve yapısı değişen bir nitelik kazanmıştır. Uzun bir gelişim süreci sonucu bugünkü yapısına ulaşmıştır (Akdoğan, 2013:336). Bütçenin deri çanta anlamına gelen Latince “bulga” kelimesinden geldiği söylenmektedir. Tarihi süreçte başta İngiltere ve daha sonra da Fransa ve Avrupa'nın diğer ülkelerinde kullanılan aynı kökten meydana gelen kelimelerin, günümüzdeki biçimiyle ilk kez 17.yüzyılda İngiltere'de kullanıldığı görülmektedir. O dönemin İngiltere'sinde, maliye bakanı bütçe görüşmelerinin başlayacağı gün ödenekleri belirleyen belgelerini deri bir çanta içinde parlamentoya getirir ve bütçe görüşmelerine bu çantanın açılmasıyla (opening the budget) başlanırmış. Günümüzde dahi İngiltere Parlamentosunda maliye bakanının bütçe görüşmelerinin başlaması sırasında yapmış olduğu konuşmasına “opening the budget” denilmektedir (Mutluer, Öner, Kesik,2010:317).

Bütçe ve bütçe hakkı Türkiye’de, Tanzimat Fermanı’na kadar hiçbir şekilde konu olmamıştır. Türkiye’de bütçe ve bütçe hakkının gelişimine dair ilk gelişme, Tanzimat Fermanı’ndan sonra çıkarılan 1855 “Hazine-i Celile Muvazene Defterinin Sureti Tanzimine Dair Nizamname”nin yayımlanmasıdır. Fakat bu nizamname gerçek anlamda bütçe ile ilgili yalnızca bir tüzüktür. 1876 Kanuni Esas-i diğer bir deyişle ilk anayasada bütçe hakkının gelişimi ile ilgili olarak ilk adım atılmıştır. 1876 Anayasası’nda vergilerin ancak kanunla ve herkesin kudretine (mali gücüne) göre alınacağını belirtilmiştir. Ayrıca 1876 Anayasa’sına, bütçenin devletin tahmini gelir ve giderlerini gösteren bir kanun olduğu, gelir ve giderlerin yıllık ve bölüm itibariyle onaya tabi olacağı ve kesin hesap kanununa dair hükümler konulmuştur (Bülbül vd., 2005:5).

Türkiye Cumhuriyeti’nde modern anlamda ilk bütçe, 1924 yılında hazırlanmıştır (Sakal, 2003:95). 1924 Anayasasında bütçe ve devlet gelirleri ile ilgili açık hüküm bulunduğu görülmektedir. Bütçenin yıllık olması, gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına yıllık bütçelerle izin verilmesi ve bütçelerin mecliste görüşülüp, onaylanması esasları, 1924 Anayasa’sı ile hüküm altına alınmıştır. 1924 Anayasası ile birlikte bütçe hakkı tam ve mükemmel bir şekilde kabul edilmiştir (Özbilen, 2013:28). Cumhuriyet döneminde bütçe ile ilgili düzenlemeler, genel olarak 1927 yılında yeniden düzenlenen “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” çerçevesinde yapılmıştır. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesine ilişkin usul ve esasları köklü bir şekilde değiştiren ise 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmuştur (Bülbül vd., 2005:6). Bu kanun değişen ekonomik şartların ve Avrupa Birliği’ne uyum sürecinin, kamu mali yönetim sistemimizde bir düzenlemeyi zorunlu kılması sonucunda kabul edilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, stratejik planlama ile performans esaslı ve çok yıllık bütçelemeye imkan tanınmasıyla kamu mali politikalarının oluşturulması sürecinde önemli görev üstlenmektedir (Şahbenderoğlu, 2012:93).

## **2.2. BÜTÇENİN NİTELİKLERİ**

Bütçenin nitelikleri, bütçenin temel nitelikleri, bütçenin siyasi niteliği, bütçenin hukuki niteliği ve bütçenin ekonomik ve mali niteliği olmak üzere dört başlık altında incelenmiştir.

### **2.2.1. Bütçenin Temel Nitelikleri**

Bütçe ile ilgili tanımlardan yola çıkarak bütçenin temel niteliklerini sınırlama, tahmin, denkleştirme ve onay olarak sıralayabiliriz (Mutluer vd., 2010:318).

#### **2.2.1.1. Sınırlama**

Sınırlama, bütçenin belirli bir süre yürürlükte kalması anlamına gelmektedir. Bütçe ile ilgili bütün tanımlamaların ortak noktası bütçenin belli bir dönem, bir mali yıl için geçerli olması yönündedir. Türkiye’de bütçenin yıllık olacağı hususu Anayasa’nın 161.maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu maddede “Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır” ifadesi yer almaktadır (Özbilen, 2013:14). Bu maddeye göre devletin ve diğer kamu tüzel kişilerin bütçeleri yıllık olarak yapılırken, kamu iktisadi teşebbüslerinin bütçeleri bunun dışında tutulmuştur (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:8-9). Türkiye’de 2006 yılına kadar devlet bütçesinin, birer yıllık olarak hazırlandığı görülmektedir. 2006 yılından itibaren ise bütçeler üç yıllık olarak hazırlanmakta, fakat Meclis tarafından yine birer yıllık olarak onaylanmakta ve uygulanmaktadır (Mutluer vd., 2010:318). Mali yıl (bütçe yılı), belirli bir süre için hazırlanan ve uygulanan devlet bütçesi devresine denmektedir. Bütçenin uygulanması mali yılbaşında başlamakta ve genellikle mali yılsonunda bitmektedir. Mali yılın takvim yılı ile aynı olması zorunluluğu yoktur. Nitekim Türkiye’de çeşitli tarihlerde mali yıl başlangıcı olarak Mart, Haziran ve Ocak ayları uygulanmıştır. 1983 yılından itibaren ise mali yıl takvim yılı olarak kabul edilmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:9). Mali yıla ilişkin, 5018

Sayıli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da düzenlemeye yer verilmiş olup, kanunda mali yıl, takvim yılı olarak ifade edilmiştir.

### **2.2.1.2. Tahmin**

Bütçeler, kamu gelir ve giderlerini tahmini olarak gösterir. Bu yüzden tahmin belgesi olarak bütçe, gelecek döneme ait gelir ve gider tahminlerine yer verir ( Bülbül vd., 2005:6). Bütçede yer alan gelir ve gider kalemleri, tahmin edilerek hazırlandıklarından, bütün bütçeler gelecek döneme ilişkin ekonomik ve mali program olma niteliğine sahiptir (Özbilen, 2013:13-14). Gelir ve giderlere ilişkin kesin rakamlar, bütçe uygulandıktan sonra ortaya çıkar ve bu kesin rakamlar, Kesin Hesap Kanunu ile tespit edildikten ve onaylandıktan sonra ilan edilir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:7).

### **2.2.1.3. Denkleştirme**

Bütçede denkleştirme, gelir ve gider tahminlerinin denkliğini ifade etmektedir. Bütçe kavramının temelinde gelir ve gider denkliğı vardır. Nitekim bütçe kavramı yerine, Osmanlı döneminde “muvazene-i umumiye”, (genel denge) ya da “muvazene defteri” (denge defterleri) ifadeleri kullanılmıştır (Pehlivan, 2014:23). Klasik maliye anlayışında olağan gelir ve giderlerin denkliğı, denklik olarak tanımlanmaktadır. Günümüz çağdaş maliye anlayışında ise denklik, olağan gelirlerle birlikte olağanüstü gelirlerin (borçlanma) toplanması neticesinde ortaya çıkan gelir ve gider denkliğı olarak ifade edilir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:10). Klasik bütçe anlayışının amaçladığı mali dengeye karşın, çağdaş bütçe anlayışında bütçenin mali denge ile birlikte ekonomik dengeyi sağlaması amaçlanmaktadır (Özbilen, 2013:15).

### **2.2.1.4. Onay**

Bütçenin yürürlüğe girmesi, başka bir deyişle gelirlerin tahsil edilebilmesi ve giderlerin yapılabilmesi için, yasama organının onayından geçmesi gerekmektedir. Yasama organının bütçeyi onaylaması, kamu gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin verilmesi anlamı taşımaktadır. Yasama organının bütçeyi onaylamaması durumunda ise hükümet mali yılın başından itibaren kamu gelirlerini toplayıp, kamu hizmetleri için harcama yapma olanağına sahip olamayacağı için istifa etmek zorunda kalır (Pehlivan, 2014: 23).

### **2.2.2. Bütçenin Siyasi Niteliği**

Bütçe, demokratik sistemler ile yönetilen ülkelerde siyasi niteliğe sahiptir. Demokratik sistemler ile yönetilen ülkelerin yönetsel temeli, esas olarak seçimlere dayanır. Seçimler ülkenin geleceğinin belirlenmesinde önemli görev üstlenir. Demokratik sistemler ile yönetilen ülkelerin önemli ilkelerinden biri kuvvetler ayrılığı ilkesi olmasına rağmen, yasama ve yürütme arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki, mali yönetim alanında daha net bir şekilde görülür. Yürütme organının faaliyetlerinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyulan ödenekler, yasama organının siyasi tercihleri doğrultusunda görüşerek kabul ettiği bütçe sonucunda sağlanmaktadır. Yürütme organı ödenekleri kullanılarak gerekli faaliyetlerde bulunulduktan sonra, yasama organına hesap verir. Bu şekilde hesap vermenin yanında ikinci bir hesap verme şekli vardır. Siyasi tercihleri yönünde bütçesini yaparak faaliyette bulunma görevini yürütme organına devreden yasama organı, daha sonra siyasi sorumlulukla karşı karşıya gelir. Bu sorumluluk, yasama organının tekrar seçilip seçilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Mutluer vd., 2010:319-320).

Yalnızca demokratik sistemler ile yönetilen ülkelerde bütçenin siyasi niteliği geçerlidir. Çünkü milletin isteklerinin ve rızasının bütçelerde yer edinebilmesi ancak demokratik hakların kullanılması ile gerçekleşebilmektedir. Siyasi olarak devlet bütçelerinden beklenen görev, milletin istekleriyle uyumlu ve milletin ihtiyaçlarını karşılayan bir araç olmasıdır (Dülger vd., 2014:6). Bütçe politikacı açısından bakıldığında politik gücünün önemli bir kaynağıdır. Toplumun çeşitli kesimleri için bütçe kaynaklarını etkin ve verimli kullanan bir politikacı, kendisine politik destek sağlamış olur (Bülbül vd., 2005:9).

### **2.2.3. Bütçenin Hukuki Niteliği**

Bütçe her şeyden önce bir kanundur. Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması yönünde yürütme organına izin ve yetki bu kanunla verilmektedir. Başka bir ifadeyle, kamu gelirlerinin toplanması ve giderlerin gerçekleştirilmesi açısından bütçe kanununun çıkartılması çok önemlidir. Bütçe kanunu çerçevesinde, yasama organının belirlediği sınırlar ve verdiği yetkiler dahilinde gelir ve gider uygulamaları gerçekleştirilecek ve devletin faaliyetleri yerine getirilebilecektir (Akdoğan, 2013:334).

Günümüzde, devlet bütçeleri kanunlarla onaylanmakta ve uygulanmaktadır. Devlet bütçeleri, bütçe kanunu metni, kamu kurumlarının ödenek limitlerini gösteren cetveller ve devlet gelirlerinin tahmini miktarını gösteren cetveller olmak üzere üç kısımdan oluşur (Mutluer vd., 2010:320). Bütçe işlemlerinin yürürlükteki mevzuat çerçevesinde yapılması ve mevzuata aykırı işlemlere ve sorumlulara da yaptırım uygulaması bütçenin hukuki işlevidir. Hukuki işlevin bir başka bakımdan önemi, bütçe uygulamasında kamu ile vatandaşlar arasında meydana gelebilecek sorunların da hukuki çerçevede ilgili yargı organları tarafından çözümlenmesidir (Dülger vd., 2014:6).

Tarihi süreçte, gelir ve gider rakamlarını bünyesinde toplayan bütçenin kanun olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Bu konuda yapılan tartışmaları, bütçenin kanun, idari tasarruf ve bir kısmının kanun ve bir kısmının da idari tasarruf olduğu yönünde üç başlık altında toplamak mümkündür (Mutluer vd., 2010:320).

Bütçenin kanun olduğu düşüncesini savunanlar, kanun yapma usul ve tekniği açısından bütçelerin diğer kanunlardan hiçbir farkının olmadığını belirtirler. Bunlara göre bütçe; yasama organında, önce ilgili komisyonda sonra da genel kurulda görüşülür ve kanunlaşır. Bu yüzden bütçenin hukuki niteliğinin kanun olması gerekmektedir. Çünkü diğer kanunların yapılması ile bütçenin yapılması arasında genel olarak bir fark bulunmamaktadır (Dülger vd., 2014:6).

Bütçenin, şekli anlamda kanun olduğu düşüncesini savunanlara göre ise bütçe şekil olarak bir kanun olmakla birlikte, maddi anlamda bir kanunun taşıması gereken bütün özellikleri taşımaz. Örneğin bütçe, kanunlarda bulunması gereken süreklilik özelliğine sahip değildir. Bu bakımdan bütçe idari bir işlem olarak nitelendirilir. Bu düşüncüyü savunanlar bütçeyi, kamu gelirlerini toplamak ve kamu harcamalarını yapmak üzere hükümete belli süreliğine verilen yetkiyi içeren idari bir işlem olarak kabul etmektedirler (Pehlivan, 2014:63-64).

Bütçenin kısmen kanun, kısmen idari işlem olduğu düşüncesini savunanlara göre ise bütçenin gelir ve gider kısımları birbirinden bağımsız değerlendirilir. Bu bağlamda bütçe kanunuyla, gelirlerin toplanmasına her yıl yeniden izin verildiği için gelir kısmı kanun sayılır. Gider kısmı ise idari bir tasarruf olarak değerlendirilir (Pehlivan, 2014:64).

Bütçelerin kanun olup olmadığı hususunda uygulamada birlik bulunmamaktadır. 1050 sayılı Kanun bütçeyi “Devlet daire ve müesseselerinin yıllık gelir ve gider işlemlerini gösteren ve bunların uygulanmasına izin veren bir kanundur” şeklinde tanımlamıştır. Bu kanunun yerine getirilmiş olan 5018 sayılı kanunda ise bütçe belge olarak ifade edilmiştir. Bütçe kanunlarını öteki kanunlardan ayıran bazı farklar mevcut olmasına rağmen, bunları kanun olarak kabul etmek gerekir. Çünkü bütçe gelir ve giderlerinin yasama organının onayından geçirilerek onlara kanun niteliğinde hukukilik kazandırmak, her şeyden önce bütçe hakkının bir gereğidir. Böylelikle bütçenin hem hukuki, hem de siyasi niteliği gerçekleşir (Mutluer vd., 2010:321-322).

#### **2.2.4. Bütçenin Ekonomik ve Mali Niteliği**

Bütçenin ekonomik ve mali niteliği, geleneksel ve çağdaş olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

##### **2.2.4.1. Bütçenin Geleneksel Ekonomik ve Mali Niteliği**

Bütçenin mali niteliği, kamu hizmetleri için gereksinim duyulan kaynağın bütçe aracılığıyla sağlanmasını ifade eder. Başka bir deyişle, mali nitelik bütçenin kamu hizmetlerini finanse etmesi demektir. Bütçenin ekonomik niteliği ise devletin temel iktisadi hedeflere ulaşmak için bütçeyi etkin araç olarak kullanmasını ifade eder. Buna göre, temel iktisadi hedeflerden; büyüme, istikrar ve gelirin adaletli dağılımında, devlet için en etkili araç kuşkusuz bütçedir (Pehlivan, 2014:60-61).

Artan kamu harcamalarının karşısında yetersiz olan kaynakları, ekonomik büyüme ve refahı göreceli olarak arttıracak alanlarda etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanmak suretiyle kamu kaynağından en fazla ekonomik yararı sağlayabilmek bütçenin geleneksel ekonomik ve mali niteliğini gerçekleştirmede temeldir (Mutluer vd., 2010:322).

Bütçe, kamu kesiminin gelecek bir dönemdeki kaynak- harcama dengesini ortaya koymaktadır. Bundan dolayı bütçe, ekonominin bütünü için sağlanan toplam arz, toplam talep dengesinin bir parçası ve kamu kesiminin ekonomik bir planı niteliğindedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:11 ).

## **2.2.4.2. Bütçenin Çağdaş Ekonomik ve Mali Niteliği**

Bütçenin bu niteliği, ekonomik kalkınmayı sağlama niteliği, kaynak tahsis niteliği, gelirin yeniden dağılımını sağlama niteliği, ekonomik istikrarı sağlama niteliği ve denetim niteliği olmak üzere beş başlık altında incelenmiştir.

### **2.2.4.2.1. Ekonomik Kalkınmayı Sağlama Niteliği**

Kamu harcamalarında verimlilik sağlanarak bütçe denkliğinin sağlanması, geleneksel bakımdan bütçenin ekonomik ve mali yönden temel işlevidir. Buna karşın bütçenin çağdaş ekonomik işlevinde ise bütçenin denkliğinden ziyade ülke ekonomisinin optimum ekonomik gelişmesi önemli sayılmaktadır. Bu yüzden, optimum ekonomik gelişmeyi sağlayabilmek için, bazen bütçe denkliğinin ikinci planda kalabileceği kabul edilir. Yalnız burada çok dikkatli olmak gerekir. Çünkü aşırılığa gidilmesi durumunda kamu harcamaları, yapısal krizlere sebep olabilir. Sonuç itibarıyla ülkenin ekonomik olarak büyümesini ve kalkınmasını sağlamaya yönelik olarak bütçe bir araç olarak kullanılmaktadır (Mutluer vd., 2010:323-324).

### **2.2.4.2.2. Kaynak Tahsis Niteliği**

Ekonomideki toplam kaynaklardan bir bölümünün bütçe aracılığıyla toplumsal ihtiyaçlar için ayrılması kaynak tahsis niteliğini ifade etmektedir. Devlet, kaynakların hem kamu ve özel kesim arasında, hem de kamu kesimi içinde rasyonel tahsisini bütçe aracılığıyla gerçekleştirir. Ayrıca devlet, bütçe politikaları ile piyasa ekonomisindeki aksaklıkları ortadan kaldırmak ve büyüme hedefleri doğrultusunda ekonominin işleyişine müdahale ederek, makroekonomik düzeyde optimum kaynak dağılımını sağlamaya çalışır. Kaynak dağılımında amaç en yüksek toplumsal faydayı sağlamaktır. Sonuç olarak, ekonomide var olan kaynakların en yüksek faydayı sağlayacak üretim alanlarına tahsis edilmesini sağlayan en etkili araç bütçedir (Pehlivan, 2014:67-68).

### **2.2.4.2.3. Gelirin Yeniden Dağılımını Sağlama Niteliği**

Milli gelirin dağılımı, gelir dağılımı olarak ifade edilmektedir. Başka bir deyişle gelir dağılımı, bireylerin, bölgelerin, üretim faktörlerinin veya sektörlerin milli gelirden aldıkları yani üretimden aldıkları payları belirtmektedir (Bülbül vd.,

2005:14). Serbest piyasa ekonomileri, devlet tarafından herhangi bir düzenleme yapılmadığında gelir dağılımını bozmaktadır. Bu bozulmanın toplumsal sorunların ortaya çıkmasına yol açacağı bilindiğine göre, devletin bütçeleri vasıtasıyla gelir dağılımını düzeltme görevini üstlenme gereği ortaya çıkmaktadır (Dülger vd., 2014:9).

Bütçe politikaları hiç şüphesiz devletin ekonomiye müdahale araçlarının başında gelmektedir. Bütçe aracılığıyla devlet, ödeme gücü yüksek olanlardan topladığı vergi gelirlerini, kamu harcamaları vasıtasıyla ödeme gücü zayıf olan kesimlere aktarır. Ayrıca bütçeyle, gelir seviyesi düşük olanlara yönelik kamu hizmetleri ya da doğrudan gelir desteği ödemelerinin tümü gerçekleştirilir. Böylece gelir dengesizliği giderilmeye çalışılır (Pehlivan, 2014:68). Bütçenin gelirin yeniden dağılımını sağlama niteliği, milli gelirin adil bir şekilde dağılımı için önem arz etmektedir.

#### **2.2.4.2.4. Ekonomik İstikrarı Sağlama Niteliği**

Fiyat istikrarı ile birlikte tam istihdamın sağlanması ekonomik istikrar olarak tanımlanabilir (Pehlivan, 2014:68). Bazı ekonomik şartlarda, serbest piyasaların ekonomik istikrarı sağlayamadığı ve koruyamadığı bilinmektedir (Dülger vd., 2014:9). Bazen fiyatlar genel seviyesinde aşırı yükselmeler görülebilir, bazen de ekonomik durgunluk sürecine girilebilir ve işsizlik seviyesi yükselebilir (Pehlivan, 2014:68). Bu ekonomik sorunları piyasa ekonomilerinin çözememesi ve daha da kötüleştirilmesi halinde, devletin bütçesini kullanarak bu sorunlarla mücadele etmesi gerekmektedir (Dülger vd., 2014:10). Bu bağlamda ekonomik istikrar, sorunların kaynağına göre gelir ve harcama politikaları yürütülerek sağlanılmaya çalışılır (Pehlivan, 2014:69).

#### **2.2.4.2.5. Denetim Niteliği**

Denetim niteliği, kamu maliyesinin ve mali işlemlerin, belirlenen esas ve amaçlara uygun bir biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesi şeklinde ortaya çıkar. Devletin mali idaresinin ve hatta devletle alakalı bütün işlemlerin denetimi esas alındığında, bütçe tahminlerle gerçekleştirilenler arasında bir karşılaştırma yapma imkanı sağlar (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:16). Hükümete

bütçe kanunlarıyla verilen harcama yapma yetkisinin, nasıl kullanıldığının yasama organı tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Bu denetim yetkisini yasama organı kesin hesap kanunu ile yerine getirmektedir. Bu kanun, hükümete verilen harcama yapma yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının da bir bakıma yasama organı tarafından onaylanması ve aklanması anlamına gelmektedir (Kerimoğlu,2004:19).

## **2.3. BÜTÇE İLKELERİ**

Bütçeler, mali yıl içerisinde gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına olanak tanıyan kanunlardır. Bunun yanında bütçeler, bütçe ilkeleri olarak adlandırılan bazı temel ilkeleri de taşımak zorundadırlar (Ağcakaya, 2011:186). Bu bağlamda bütçenin hazırlanması, görüşülüp onaylanması, uygulanması ve denetimi aşamalarında uyulması gereken prensip veya kurallar bütçe ilkeleri olarak ifade edilir (Pehlivan, 2014:37). Bütçe ilkeleri, 19. yüzyıl içinde geliştirilmiş olmalarına rağmen, amaçladıkları hususlar günümüzde de geçerliliğini kaybetmemiştir (Mutluer vd., 2010:327). Aşağıda bazı bütçe ilkelerine değinilmiştir.

### **2.3.1. Genellik İlkesi**

Genellik ilkesi, bütçede yer alacak bütün gelir ve gider tahminlerinin tutarı, cinsi ve kullanılmasında uygulanacak usul ile alakalıdır. Genellik ilkesi bütçede yer alan gelir ve giderlerin ayrı ayrı ve eksiksiz olarak gösterilmesine denilmektedir (Özbilen, 2013:35). Genellik ilkesi ile devlet maliyesinin tek bir varlık olarak ele alınması, büyük veya küçük her tür devlet gelir ve giderinin bütçede yer alması amaçlanmaktadır. Genellik ilkesi uygulamada üç noktada ağırlık kazanır. Bunların birincisi, tüm devlet gelir ve giderlerin bütçede yer almasıdır. İkincisi, bütçede yer alan tüm gelir ve giderlerin gayri safi tutarlar olarak belirtilmesidir. Üçüncüsü ise devlet gelirlerinin tamamının kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tutulması (adem-i tahsis), başka bir ifadeyle, belirli gelirlerin belirli giderlere önceden ayrılmamasıdır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:41). Genellik ilkesi ile ilgili olarak, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13. Maddesinin f bendi ve g bendinde, “ tüm

gelir ve giderler gayri safi olarak bütçede gösterilir, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır” ifadeleri yer almaktadır.

Tüm gelirlerin bir ortak havuzda toplanıp ve tüm harcamaların yine bu havuzdan yapıldığı yöntem, bütün gelirlerin ve giderlerin bütçede gösterilmesi yöntemidir. Başka bir ifadeyle bütçenin, her türlü harcama ve geliri tümüyle kapsaması, hiçbir devlet geliri ve harcamasının bütçe dışında bırakılmamasıdır (Dülger vd., 2014:19). Gelirlerden giderler ve giderlerden gelirler indirilmeden, devlete ait bütün gelir ve giderlerin bütçede gayri safi miktarları ile gösterilmesini esas alan yöntem ise gayri safi yöntemdir (Mutluer vd., 2010:327). Kamu kuruluşları topladıkları gelirlerinden giderlerini düşüp kalanı bütçeye net gelir olarak yazamazlar. Bu kuruluşlar bütçe ile aldıkları ödeneklerine kendi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirleri ekleyerek harcamalarını arttıramazlar (Dülger vd., 2014:19).

Belirli gelirlerin belirli giderlere ayrılmamasına adem-i tahsis ilkesi denilmektedir. Bu ilke, bir kaynaktan elde edilen gelirin, o kaynak için yapılacak gidere karşılık olarak gösterilmemesini ifade eder. Devletin, çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tamamı gelir bütçesinde, tüm giderler ise gider bütçesinde gösterilir (Akdoğan, 2013:339). Kamu gelirlerinin tamamı hazineye toplanıp, buradan bütçe kanunu ile ödenek tahsis edilmiş bütün kamu kuruluşlarına dağıtılır. Bu şekilde, bütçe uygulamalarında çok önemli bir ilke olan hazine birliği ilkesi de sağlanmış olur (Pehlivan, 2014:39).

### **2.3.2. Birlik İlkesi**

Bütçede birlik ilkesi, devletin veya bir kamu tüzel kişiliğinin bütün gelir ve giderlerinin, bütçe yaparken tek bir bütçe çatısı altında toplanmasını ifade eder. Devletin yapmış olduğu bütün kamu hizmetlerine ait giderler ve devletin topladığı bütün kamu gelirlerinin, ayrı ayrı bütçelerde değil, tek bir bütçede toplanması ve gösterilmesi birlik ilkesi gereğidir (Özbilen, 2013:51). Yasama organının onayından geçsin veya geçmesin aynı hizmet kademesindeki kamu kesimi hizmet birimlerinin birden fazla bütçeye sahip olmaları durumunda, birlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:45). Birlik ilkesinin, bütçenin açıklık, doğruluk, genellik gibi ilkelerini tamamlayıcı bir görevi vardır. Kamu hizmetlerinin tek elden planlanması ve yönlendirilmesi, kamusal hizmetlerin finansman kaynaklarını

oluşturması ve kamusal kaynakların planlı kullanılması hususunda birlik ilkesi yarar sağlamaktadır (Bülbül vd., 2005:18-19).

Konsolidasyon, birlik ilkesinin başka bir anlamıdır. Kamu kesimi hizmet birimleri kendi yapılarına uygun bütçeler hazırlasalar da, hazırlanan bu bütçeler, bir konsolide bütçe halinde toplanır ve birleştirilir. Böylelikle konsolide bütçede, kamu kesiminin tüm harcama ve gelirleri tam ve toplu olarak tek bir bütçe çatısı altında görülebilir. Bu konuyla ilgili olarak, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirtilen, merkezi yönetim bütçesi altında; genel, özel ve düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerinin toplanması, önemli bir örnektir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:45-46 ).

### **2.3.3. Ön İzin İlkesi**

Mali yıla girmeden önce bütçenin onaylanması ve kanunlaşmış olmasını ön izin ilkesi öngörmektedir. Böylelikle yasama organı tarafından gelirlerin toplanması için izin ve giderlerin yapılabilmesi için yetki, yürütme organına verilmiş olmaktadır (Akdoğan, 2013:341). Bütçelerin yasama organı tarafından onaylanması, merkezi hükümetin onaylama yetkisi olan bütçeler için geçerlidir. Bu yüzden merkezi yönetime dahil kuruluşların bütçeleri yasama organı tarafından onaylanmaktadır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler gibi diğer bütçe türlerinde ise onay işlemi kanunların yetkili kıldığı organlar tarafından yapılmaktadır (Mutluer vd., 2010:340). Ön izin ilkesi ile ilgili olarak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13.maddesinin i bendinde “bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz” ifadesi yer almaktadır.

### **2.3.4. Yıllık Olma İlkesi**

Bütçe gelir ve giderlerine ait izin ve yetkilerin bir yıl için verilmesi yıllık olma ilkesinin gereğidir. Başka bir ifadeyle bütçenin geçerliği bir yıldır. Bütçe gelir ve gider tahminleri bir yıllıktır. Yasama organı tarafından gelir ve giderler her yıl onaylanır. Mali yılsonuna kadar harcanmayan ödeneklerin iptal edilmesi, bu ilkenin bir sonucudur (Erginay, 1985:211). Genel olarak bir yıllık dönemin kabul görmesinin sebebi, hasat zamanı, iklimler gibi doğal olayların akışı ile ekonomik faaliyetlerin

planlanmasında ve hesaplanmasında benimsenmiş bir zaman ölçüsü olmasından kaynaklanmaktadır (Dülger vd., 2014:20). Bir yıllık süre uygulaması, mali ve ekonomik amaçların gerçekleştirilebilmesi, planlama, programlama, uygulama ve denetim açılarından da pek çok avantajlara sahiptir. Toplumun sosyo-ekonomik, ticari yaşamı içerisinde de uygun bir süre olarak genel kabul görmüştür (Akdoğan,2013:342). Ayrıca 1982 Anayasası'nın 161.maddesinde de bütçenin yıllık olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

### **2.3.5. Açıklık İlkesi**

Bütçe kanunlarının, mümkün olduğunca, yasama organındaki temsilciler, uygulayıcılar ve genel olarak bütün toplum tarafından anlaşılır nitelikte olması açıklık ilkesi ile ifade edilir. Yasama organının denetimi ve uygulamada meydana gelebilecek zorlukların giderilmesi açısından bütçe kanunlarının anlaşılır olması çok önemlidir (Uluatam, 1991:79-80). Bütçe bakıldığında veya incelendiğinde yalnızca uzmanların ve uygulayıcıların değil, toplumun tüm kesimlerinin fikir sahip olmalarını sağlayacak açıklıkta olmalıdır. Çeşitli kamu hizmetleri için ayrılan ödenekler ile kamu gelirleri hakkında doğru bir fikir ancak açık ve anlaşılır bir bütçe düzeni sayesinde edinilebilir (Pehlivan, 2014:41).

### **2.3.6. Alenilik İlkesi**

Bütçe ile alakalı bütün işlem ve uygulamaların, herkesin gözü önünde, herhangi bir gizleme yapılmadan gerçekleştirilmesini alenilik ilkesi öngörmektedir. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi ile ilgili her türlü çalışma ve işlemlerin herkes tarafından izlenilmesi ve herkese açık bir şekilde yürütülmesi alenilik ilkesinin bir sonucudur. Bu amaçla, bütçe hesaplarına ilişkin her bir belgenin düzenli ve anlaşılabilir olarak yayınlanması gerekmektedir. Böylece bütçe, toplumun gözü önünde hazırlanacak, görüşülüp onaylanacak, yürütülecek ve denetlenecektir (Akdoğan, 2013:343).

### **2.3.7. Doğruluk İlkesi**

Bütçede bulunan bütün bilgilerin gerçek olması doğruluk ilkesi olarak ifade edilir. Devletin gelecek belli bir dönem içinde yapacağı giderler ile bu giderleri karşılayacak gelirlerin tahmini tutarları bütçede gösterilir. Bu bakımdan bütçede yer

alacak gelir ve giderlere ait tahminlerin gerçeğe uygun olarak yapılması önemlidir (Pehlivan,2014:43). Bu ilkenin amacı, ne aşırı ölçüde iyimser ne de gereksiz ölçüde kötümserliğe kapılmadan, mevcut şartlara en uygun doğruluk içerisinde, tahminlerde bulunulmasıdır (Akdoğan, 2013:343). Doğruluk ilkesini gerçekleştirebilmek düşüncesiyle, 5018 Sayılı Kanun'da doğrudan ve dolaylı olarak bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun 13.maddesinin (1) bendinde, “Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır” hükmü yer almıştır. Kanunun bu maddesiyle, raporlamaya özel önem verilmiş ve bir anlamda bütçede doğruluk ilkesi de bu şekilde garanti altına alınmıştır (Mutluer vd., 2010:340). Bu ilke objektif doğruluk ilkesi olarak da ifade edilmektedir.

### **2.3.8. Samimilik İlkesi**

Gelir ve gider tahminlerinin ortaya konulmasında, mevcut durumun olduğu gibi yansıtılmasına gayret gösterilmesini, doğru olduğuna inanılan konuların, çarpıtılmadan, gerçeğin anlaşılmasına imkân verebilecek bir şekilde belirtilmesini samimilik ilkesi gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2013:344). Bu ilkede esas olan, bütçeyi hazırlayan ve kabul edenlerin iyi niyetleridir. Samimilik ilkesinin gerçekleşmiş olmasının göstergesi, bütçelerin uygulanması sonrasında tahmin edilen gelir ve giderlere yakın sonuçların ortaya çıkmasıdır (Mutluer vd., 2010:340). Bu ilke subjektif doğruluk ilkesi olarak da ifade edilmektedir.

### **2.3.9. Hesap Verme Sorumluluğu İlkesi**

Kişinin görevlerini yerine getirip getirmediğinin hesabını vermesi, hesap verme sorumluluğudur. Bu ilke, kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar dahilinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını verme olarak da ifade edilir. Kamu mali yönetiminin en önemli unsurlarından biri olan kamu harcamalarının temelini hesap verme sorumluluğu ilkesi oluşturur (Özbilen, 2013:126). Bu bağlamda hesap verme sorumluluğu, sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve yürürlükteki mevzuat çerçevesine uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli tedbirlerin alınmasından dolayı hesap vermek zorunda olmasıdır (Aksoy, 2006:66).

### 2.3.10. Mali Saydamlık İlkesi

Mali saydamlık, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 7.maddesinde; "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- b) 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,
- c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

zorunludur" şeklinde düzenlenmiştir (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu). Kanunun bu maddesiyle hem mali saydamlık kavramı açıklamış hem de mali saydamlığı sağlamak için yapılması zorunlu olan hususlar belirtilmiştir. Ayrıca aynı madde ile mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuştur.

### 2.3.11. Denklik İlkesi

Bütçede yer alan gider ve gelir tahminlerinin birbirine eşit olması denklik ilkesi olarak ifade edilir. Esasında bütçe kavramının özünde denklik vardır. Kısacası bütçe terim olarak gelir ve gider dengesi demektir (Pehlivan, 2014:48). Gelir ve gider tahminleri bakımından denklik ilkesi düşünülebileceği gibi, bütçenin uygulanması sonucu oluşan kesin hesaplar bakımından da düşünülebilir. Bütçede, denklik ilkesine uymak asıl olduğu halde ekonomik, mali, siyasal ve sosyal bazı sebeplerden dolayı denklik sağlanamaz. Karşımıza bu noktada iki görüş çıkmaktadır. Bunlar; klasik ve modern görüşlerdir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2006:252). Klasik görüşe göre, bütçenin yalnızca normal gelir ve giderlerden oluşması, normal giderlerin tam olarak normal gelirlerle karşılanması ile denge sağlanır. Borçlanma yoluyla devletin elde ettiği fonlar normal gelir sayılmamaktadır. Bütçe dengesi klasik maliye görüşünde

gelir gider arasında tam bir eşitliği belirtmekte ise de aslında gelirin gider tahminlerini biraz aşmasını öngörür. Söz konusu denklik gelir ve gider tahminleri arasında olduğu kadar, uygulama sonucunda ortaya çıkan kesin hesaplarda da düşünülmekte ve aranmaktadır. Çünkü uygulama sonucunda sağlanacak denklik; samimilik, doğruluk ve açıklık ilkelerine uyulduğunu gösterir. Bu yüzden asıl amaç mali dengenin sağlanması olup, diğer ilkeler bu amacı sağlamaya yönelik faydalı oldukları ölçüde değer taşırlar (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:66-67).

Devletlerin bütçe denliğini bu ölçüde sıkı bir şekilde sağlayabilmeleri günümüzde oldukça zordur. Çünkü günümüz devletlerinin çoğu, çok büyük miktarlarda borçlanmış oldukları gibi, karşılanması zorunlu olan harcamalarını normal gelirlerle karşılayamamaktadırlar. Bu nedenle büyük miktarlara ulaşan borçlarını azaltamayıp arttırmaya devam ettirmektedirler (Mutluer vd., 2010:333).

Modern maliye görüşünde, bütçe denliğinin başlı başına bir amaç olmaktan çıkması ile birlikte denklik ilkesi de eski önemini yitirmiştir. Bütçenin fazla ya da açık vermesi genel ekonomik durumla ilgili olarak yararlı olabilmektedir. Böylece genel ekonomi içinde bütçenin işlevi, denklik ilkesine göre ağırlık kazanmaktadır. Modern maliyecilerin üzerinde durdukları, bütçenin mali denge yanında özellikle ekonomik dengeyi sağlaması konusudur. Bütçe dengesi ve kamu kesimi dengesi günümüzde genel ekonomik dengenin bir bölümü sayılmakta, ekonominin gelecek dönemdeki genel dengesine uygun olarak kamu bütçesindeki denge ve dengesizlik ayarlanabilmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:67).

Bütçenin mali denliğine ilişkin olarak, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13.maddesinin (h) bendinde "Bütçelerde gelir ve gider denliğinin sağlanması esastır" ifadesi yer almaktadır. Ekonomik denliğe ise kanunun 13.maddenin (a) bendinde "Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır" ifadesiyle yer verilmiştir (Bülbül vd., 2005:21).

## 2.4. BÜTÇE SİSTEMLERİ (TÜRLERİ)

Ülke ekonomileri içinde kamu kesimi harcamalarının payının önemli bir orana ulaşması sonucu, harcamaların başlangıç noktası konumunda olan bütçelerin üzerine eğilme gerekliliği ortaya çıkmıştır (Mutluer vd., 2010:341). Devlet faaliyet alanlarının devamlı olarak artması ve gelirlerinin bu artışa ayak uyduramaması kamu kaynakları üzerinde sıkı bir denetim yapmak ve eldeki kaynakları daha verimli kullanmak zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu soruna çözüm yolu bulmak amacıyla bütçe sistemleri devamlı bir gelişim göstermiştir (Özbilen, 2013:128). Bütçe sistemi, gelirler ve harcamalar ilişkisi içinde mali anlamda yöneticilerin işini kolaylaştıran, hesap verme konusunda onları rahatlatan, toplum açısından ise yöneticilerin takip edilmesini sağlayan, kamu gelirlerinin ve harcamalarının durumunu değerlendirme olanağı tanıyan teknik bir çalışmadır. İyi geliştirilmiş bir bütçe sistemi hem ihtiyaçların tespit edilmesine, hem kamu gelirlerinin etkin kullanılmasına, hem de yöneticilerin durum değerlendirmesi yapmasını sağlar (Çetinkaya, 2013:300). Aşağıda bütçe sistemleri ele alınmıştır.

### 2.4.1. Klasik Bütçe Sistemi

Bütçe sistemlerinin en eskisi geleneksel bütçe sistemi veya klasik bütçe sistemi diye de ifade edilen bu sistemdir. Bu sistemde bütçeler, hangi kuruluşların, hangi harcama kalemlerine, ne miktarda ödenek verileceği tespit edilerek ve ödenekler yasama organının onayından geçirmek suretiyle meydana getirilir. Ödenekler klasik bütçe sisteminde kuruluşlar düzeyinde verildiğinden dolayı bu tür bütçelere örgüt bütçeleri de denilmektedir (Mutluer vd., 2010:341). Kuruluşların yaptığı işlerin ya da hangi kamusal hizmetleri gerçekleştirmeye çalıştığının bu sistemde önemi yoktur. Kamu kuruluşunun ödenek miktarını hangi mal ve hizmetleri satın alacağı ve bunlar için ne kadar ödeme yapacağı sorusunun yanıtı belirlemektedir (Dülger vd., 2014:33). Klasik bütçe sisteminde harcama kalemleri temel alınarak ödeneklerin sınıflandırılması yapılır. Bu bağlamda sistemin esası, verilen ödeneklerin bu ayırım çerçevesinde harcanıp harcanmadığı üzerine kurulur. Dolayısıyla bu yönde

yapılacak bir harcama denetimi de sistemin ayrılmaz bir parçasını oluşturur (Mutluer vd., 2010:341).

Bu sistemde denetim genellikle; yürütme organına yasama organınca verilen başlangıç ödeneklerinin aşılmaması, ödeneklerin yasal sınırlar içinde kullanılması, ödeneklerin verilen harcama kalemlerine harcanması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Başka bir ifadeyle kamu kesimine aktarılan fonların tahsis edildikleri harcama kalemlerinde kullanılıp kullanılmadığını, ödenekleri tahsis eden yasama organı denetler. Bu yüzden klasik bütçe sistemi, kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin, yasama organınca onaylandığı biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini, yani parasal yönden denetlemeyi amaçlamaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:152). Hizmetlerde fayda maliyet hesabının yapılamaması klasik bütçe sisteminin en önemli sakıncasıdır. Böyle bir hesabın yapılamamasından dolayı farklı fayda ve maliyetler üzerinde durulamayacağından, kullanılan kaynaklar ülke için sosyal faydası daha çok olan alanlara kaydırılamayacaktır. Klasik bütçe sistemi, Türkiye’de Cumhuriyetin ilk yıllarından, 1973 yılında program bütçe uygulamasının başlamasına kadar olan dönemde uygulanmıştır (Mutluer vd., 2010:342).

#### **2.4.2. Torba Bütçe Sistemi**

Torba bütçe sistemi, harcama kalemlerine bütçeden ayrı ayrı ödenek verilmesi yerine, ödeneklerin ayrıntıya inilmeden toplu olarak verildiği sistemdir. Başka bir ifadeyle bu sistemde kuruluşlara ödenek verilirken, kuruluşların ödenek kullanımında, harcama yerleri bakımından herhangi bir sınırlama getirilmez. Ödenekleri kullanmaları bakımından kuruluşlara serbestlik tanınır (Bülbül vd., 2005:58-59). Kamu yöneticilerine harcama öncesi serbestlik tanımak, çağdaş yönetim anlayışında kabul edilen bir görüştür. Böylelikle iş yapmak isteyen kamu yöneticilerinin faaliyetleri sınırlandırılmamış olmaktadır. Bu bakımdan torba bütçe sistemi, çağdaş yönetim anlayışına uygundur (Mutluer vd., 2010:342).

Bütçenin hazırlanması, bütçenin ödenekleri üzerinde anlaşılması ve değerlendirilmesinin oldukça basit bir şekilde yapılması torba bütçe sisteminin olumlu yönleri olarak kabul edilmektedir. Ayrıca bütçe basit tutulduğu için yasama ve yürütme organları arasında ortaya çıkan fikir ayrılıklarını çözmek kolay olmaktadır. Yasama organında yapılan bütçe görüşmelerinde harcama kalemleri bakımından

detaya girilmediğinden, dikkatlerin detaylardan ve dar kapsamlı konulardan daha geniş kapsamlı konulara kaymasını sağlayan, kolay ve pratik bir bütçe sistemidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:151).

Torba bütçe sisteminin sayılan olumlu yönlerinden daha fazla olumsuz yönleri mevcuttur. Bu sistemde harcamanın yapıldığı yerlerle ilgili bilgi almak oldukça zordur. Bu yönüyle kamu harcamalarında israfın oluşmasını sağlayacak özellik taşımaktadır. Ödeneklerin kullanımı ile katlanılan maliyetler arasında karşılaştırma yapılmak istenildiği zaman, yapılan harcamaların etkileri hakkında da bilgi alınamamaktadır. Ayrıntılara, dar kapsamlı konulara yer vermemesi bürokrasiye geniş takdir yetkisi tanımaktadır. Bu durum ise savurganlığa sebep olabilmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:151). Bu bütçe sisteminde, hizmet veya bakanlık önceliklerinin tespit edilerek, farklı programları bu önceliğe göre sıralandırmak imkânsızdır. Bu sorun hükümetlerin öncelik sıralamalarının bilinmesini engellemektedir. Dolayısıyla hükümetlerin çalışmaları hakkında vatandaşların yorum yapması da engellenmektedir (Dülger vd., 2014:32). Yasama organı tarafından torba olarak verilen bütçelerin harcandıkça daha detayda fonksiyonel bütçe sınıflandırılmasına göre kaydedilmesi, torba bütçe sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak için önerilen sistemdir. Başka bir ifadeyle, kesin hesabın detayda alınması ve dolayısıyla yasama organına yapılan hizmetlerin maliyetlerini görebilme olanağı tanınmasıdır (Mutluer vd., 2010:343).

### **2.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi**

Sıfır tabanlı bütçeleme sistemi, geçmiş bütçe dönemlerine ait ödenek miktarlarının dikkate alınmaması temeline dayalı bir sistemdir. Bu sistemde bütçe, kamu kuruluşlarının daha önceki bütçe dönemlerinde almış oldukları ödenekler sıfır kabul edilerek gelecek döneme ait ödenek taleplerinin karşılanması temeline dayanılarak hazırlanır (Pehlivan, 2014:86). Sıfır tabanlı bütçe sistemi, kaynakların etkin kullanımı amacıyla olan çağdaş bütçeleme tekniklerinden biridir. Bu sistemde, sunulan her hizmet ve bu hizmetin ödeneğinin önceden olmadığı farz edildiğinde, bir çıktının en düşük maliyetle elde edilmesi için uygulanacak en etkili yöntemin ne olduğunun ortaya konulması ve belirlenmesine çalışılmaktadır (Akdoğan, 2013:406).

Sıfır tabanlı bütçe sisteminde, kurumların daha az öncelikli hizmetleri geri plana atılarak veya yerine getirilmesine gerek olmayanların bütçelerinden tamamen çıkarılarak, öncelikli hizmetlerin belirlenmesi ve bunlara ödenek verilmesi yoluna gidilir. Bunun sağlanabilmesi için de kurumlar, her bütçe döneminde yerine getirdikleri hizmetlerin öncelik sırasını göz önünde bulundurarak taleplerini ortaya koyarlar. Bu taleplere ödenek verilmesinde, kurumların taleplerindeki öncelikler değerlendirilir. Bunun sonucunda taleplerin öncelik sırasına göre, ödenek verilip verilmemesine veya ödeneklerde kesinti yapılmasına karar verilir (Mutluer vd., 2010:343-344).

Sıfır tabanlı bütçe sistemi kamu hizmetleri ve buna bağlı olarak harcama tutarlarını veri kabul etmeyip bütün faaliyetleri değerlendirmek suretiyle ödenek artış veya azalışının gerekçelerini ortaya koymaya olanak tanımaktadır. Bu sistemin, çıktının ölçülmesindeki zorluklar, fazla zaman, iş yükü, harcama ve benzeri ihtiyaçlara yol açması gibi olumsuzlukları vardır (Akdoğan, 2013:406).

#### **2.4.4. Plan – Program Bütçe Sistemi**

Plan – program bütçe sistemi, en az kaynak kullanarak belli amaçlara ulaşabilmek için kısıtlı olan kamu kaynaklarının çeşitli alternatif kullanım alanları arasında rasyonel dağılımını esas alır. Bu bütçe sistemi, kaynakların dağılımında ekonomik analiz tekniklerinin kullanımını ve çağdaş yönetim anlayışındaki karar alma tekniklerinden yararlanmayı öngörmektedir (Pehlivan, 2014:85). Bu sistem, devlet faaliyetlerinin yapılan hizmet bakımından sınıflandırıldığı, kaynakların dağılımında, faaliyetlerin yerine getirilmesinde ve sonuçların değerlendirilmesinde çıktılarının temel alındığı geliştirilmiş bir bütçe sistemidir. (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:169-170 ).

Bu sistemde, bütçe uzun vadeli planın bir yıllık uygulama kısmını kapsar ve programların hayata geçirilmesini sağlar. Bu sistem çeşitli aşamalardan meydana gelmiştir. İlk aşama planlama sürecidir. Bu aşamada uzun vadeli hedefler belirlenir. Programlama bu sistemin ikinci aşamasıdır. Bu aşamada, bütçe ile öngörülen amaçlara ulaştıracak çeşitli alternatif programlar hazırlanır. Alternatif programların fayda maliyet analizleri üçüncü aşamada yapılır. Fayda maliyet analizleri, en iyi çıktıyı verecek programın seçilmesine imkân tanır. Dördüncü ve son aşama ise

uygulamaya konulacak en uygun alternatiflerin seçilip, plan ve programlarla bütçe ilişkisinin sağlanmasıdır (Pehlivan, 2014:85-86).

Program bütçe uygulaması Türkiye’de 1973 yılında başlatılmıştır. Uygulama ilk yıllarda kamuoyunda büyük ilgi uyandırmıştır. Fakat iyileştirme çalışmaları devam ettirilemediği için program bütçe sistemine tüm unsurlarıyla geçilmesi mümkün olmamıştır. Bununla beraber yaşanan deneyimler, performans değerlendirmesinin performans yönetiminde ne kadar önemli olduğunu göstermiştir (Mutluer vd., 2010:345-346).

#### **2.4.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi**

Devletin üstlendiği fonksiyonların son yüzyılda artmasıyla beraber kamu kesiminin nispi büyüklüğünün genişlemesi, bunun sonucu olarak kamu harcamalarında devamlı bir artışın yaşanması ve bütçe açıklarının yaygınlaşması, bir taraftan bu harcamaların finansmanın sağlanmasına yönelik önlemlerin alınmasını, diğer taraftan da kamu harcamalarının denetimini ve kamu hizmetlerinde etkinlik arayışlarını gündeme getirmiştir (Demir, 2007:126). Kamusal kaynakların tahsisinde; saydamlık, etkinlik, katılımcılık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında geleneksel yöntemlerin yetersiz kalması neticesinde, bütçelemede sonuç odaklı ve performans yönetimine hizmet eden uygulamalar ortaya çıkmıştır. (Akdemir ve Çobanoğulları, 2013:258). Amerika Birleşik Devletlerinde II. Dünya Savaşından sonra performans esaslı bütçelemenin ilk uygulamaları, ortaya çıkmıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde 1949 yılında yürütme organının bir parçası olan Hoover Komisyonu, bütçe sürecinde girdilere verilen önem yerine hükümetin faaliyetlerine, fonksiyonlarına, maliyetlere ve ulaşılan hedeflere ağırlık veren bir yaklaşımı kabul etmiştir (Ünal, 2007:246).

Kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda kaynakların tahsis edilmesini ve kullanılmasını sağlayan bu sistem, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit eden ve ortaya çıkan sonuçları raporlayan bir bütçe sistemi olarak tanımlanmaktadır (Arslan, 2011:94). Bir bütçe yönetim sistemi olan performans esaslı bütçeleme, kamu hizmetlerine ödenek tahsis edilmeden önce yürütülecek her faaliyet ve projenin maliyetlendirilmesini ve yürütülecek her faaliyet ve proje için performans hedefleri oluşturulmasını öngörmektedir. Bu sistem, hükümetin veya kamu idarelerinin ne satın aldığından çok,

ne yaptığı veya neyi başardığına odaklanır. Benzer amaçlara hizmet eden gider kalemleri aynı programda toplanarak, bu programların maliyet ve faydaları hesaplanır. Böylelikle kaynak tahsisine ilişkin karar alma sürecindeki performans ölçütlerini kullanmak suretiyle, kamu idarelerine tahsis edilen fonlarla bunların sonuçları veya çıktıları arasında ilişki kurulması sağlanır (Taner, 2011:9-10).

Performans esaslı bütçeleme sistemi, üç esas ilke üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerin birincisi, hükümetin kurallar ve düzenlemelerden daha çok kamusal amaçlara göre çalışmasıdır. İkincisi, vergi mükelleflerinin sonuçlara göre vergi vermesidir. Üçüncüsü ise hükümetin, amaç ve sonuçlar çerçevesinde gelişmeyi ölçmesinin zorunluluğudur. Bu temel ilkeler ışığında, sistemde öncelikle kurumun misyon ve vizyonları doğrultusunda stratejik amaç ve hedefleri ortaya konulmakta bu doğrultuda da bütçe hazırlanmaktadır (Tüğen, Gürsoy, Özen, 2011:5).

Gerçekleştirilmesi planlanan hedefler ile alternatif programların maliyetleri ve birim maliyetlerin hesaplanması performans esaslı bütçe sisteminde önem kazanmaktadır. Performans bütçe uygulaması bakımından ulaşılan sonuçların değerlendirilmesinde zorluklarla karşılaşabilmektedir. Birimlerin kavranması ve ölçülmesinde zorluklarla karşılaşıldığı gibi, kıyaslama yapmak bakımından da sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Akdoğan, 2013:403).

## **2.5. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI**

Mecliste onaylanan bütçenin hükümetin bir tercihi ve tasarrufu olması, bütçe sürecinin kanunlara uygun olması, en az ödenekle en fazla hizmetin yerine getirilmesi gibi hususlar, bütçenin klasik işlevlerinin birer sonucudur. Bütçenin, ekonomik kalkınma sürecinde, enflasyonla ve deflasyonla mücadelede, milli gelirin adil bir biçimde paylaşılmasında, kamu yönetiminin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasında, bölgeler ve sektörler arasında dengesizliğin giderilmesinde kullanılabilmesi ise bütçenin çağdaş işlevlerini ortaya koymaktadır (Kocabaş, 2004:61). Bu işlevlerden gerektiği gibi faydalanılabilmesi için sağlam bir altyapının olması şarttır. Bu altyapının niteliği hakkında ipuçlarını, bütçe sürecine aktif olarak katılan bütün birimler arasında sıkı bir iletişimin bulunması ve bütçe sürecinin kontrol altında tutulabilmesi vermektedir. Esasen kontrol edilemeyen bir sistemin

işlevlerinden de söz edilemez veya bu işlemlerin sonuçları çoğu zaman tesadüf olarak ortaya çıkar. Bütçenin kontrol edilebilmesi ise bütçe kod yapısının (bütçe sınıflandırması) izlemeye, ölçmeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan ilgilidir (Karaarslan, 2005b:149). Devlet faaliyetlerinin kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılması, bütçe sınıflandırılması olarak ifade edilir. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomiye etkisinin analizini yapmak için bu sınıflandırılmaya gerek duyulmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:230 ).

Analitik, Fransızca kökenli bir kelimedir. Türkçede “çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, çözümle ilgili, tahlil” anlamlarında kullanılmaktadır. Analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlenmeye dayanan bir sınıflandırma, analitik bütçe sınıflandırması ile ortaya konulmaktadır (Kocabaş, 2004:62). Devletin üstlendiği görevlerini yerine getirirken, sağlıklı veri ve güvenilir istatistikî bilgi ortaya koymak maksadıyla bütçe kodlaması olarak adlandırılan analitik bütçe sınıflandırması geliştirilmiştir (Bülbül vd., 2005:89). Mali politika aracı olarak bütçenin kullanılmasıyla birlikte, sosyo–ekonomik ihtiyaçları karşılayacak çeşitli bütçe teorileri ortaya çıkmıştır. Bu teoriler önemli sayılan herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçe politikası oluşturmakta ve bu politikanın temellerini ortaya koymaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması, sadece bir bütçe sınıflandırma modeli olduğundan, bütçe teorilerinin amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur (Karaarslan, 2005b:150).

1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomideki etkisinin ölçülebilmesine olanak tanıyacak bir bütçe kod yapısına gereksinim olduğu anlaşılmıştır. Bu kod yapısı oluşturulurken uluslararası geçerliliği kabul edilen esaslardan faydalanılması benimsenmiş, ayrıca Türk idare yapısının özelliklerinin de dikkate alınması kararlaştırılmıştır. Bu bağlamda IMF yetkilileriyle yapılan çalışmalar neticesinde 1998 yılında GFS (Government Finance Statistics- Devlet Mali İstatistikleri) temeline dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. Bu model 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanmış, fakat uzun soluklu olmamıştır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde, bütçe kodlamasının uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu yeniden ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda bütçe sınıflandırmasıyla ilgili çalışmalara tekrar başlanılmıştır. Bu doğrultuda, 1998

yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı gözden geçirilmiş ve analitik bütçe sınıflandırması olarak isimlendirilmiştir (Kocabaş, 2004:64). Türkiye’de analitik bütçe sınıflandırması, genel ve katma bütçeli idarelerde 2004 yılında, genel yönetime dahil tüm idarelerde ise 2006 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Mutluer vd., 2010:121).

Analitik bütçe sınıflandırmasıyla, kamu gelir ve giderleri hakkında daha düzenli ve güvenilir istatistiki bilgiler elde edilebilmektedir. Ayrıca elde edilen bu bilgilerin, uluslararası standartlara uygun olarak her türlü analizi ve karşılaştırılması yapılabilmektedir. Elde edilen bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması sonucunda, bütçenin saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri de gerçekleşmiş olmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması sonucunda kamu hesaplarının birleştirilmesi kolaylaşmakta, sonuçların ölçme ve değerlendirmesi yapılarak rapor üretilmesi mümkün olmaktadır (Pehlivan, 2014:134-135). Analitik bütçe sınıflandırmasının yapısında bulunan kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırmalar aşağıda dört başlık altında açıklanmıştır.

### **2.5.1. Kurumsal Sınıflandırma**

Kamu harcamalarında idari ve siyasi sorumluluğun belirlenmesi maksadıyla kurumsal sınıflandırma yapılmaktadır. Aynı idareye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması bu sınıflandırmada öngörüldür. Bağlı ve ilgili kuruluşlara tahsis edilen kaynaklar ise kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer alır (Pehlivan, 2014:135). Siyasi veya bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmada esas ölçü olarak kabul edilmiştir. Burada amaç, kurumsal maliyetlerin izlenmesi ve karşılaştırılması ile siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve performans sorumlularının tespit edilmesidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:231).

Dört düzeyli bir kod yapısından oluşan kurumsal sınıflandırmanın birinci düzeyi, bakanlıkları ve anayasal olarak eşdeğer idareler ile bütçe türleri temel alınarak oluşturulmuştur. Birinci düzeyde belirlenen yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türlerine göre idareler ikinci düzeyde yer almaktadır. Ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler üçüncü düzeyde, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler ise dördüncü

düzeyde yer almaktadır (Bumko, agis,2016). Kurumsal sınıflandırmada, her bir düzeyde yer alan birimlerin idarecileri için belli bir sorumluluk alanı tespit edilmiştir. İlgili birimde idareci olarak görev yapan kişi, kendi biriminin harcamalarından sorumlu olup, birimin bütçesiyle de yakından ilgilidir. Böylece, ödeneklerin rasyonel kullanılıp kullanılmadığı noktasında bir öz denetim sistemi de getirilmiştir (Kocabaş, 2004:66).

### **2.5.2. Fonksiyonel Sınıflandırma**

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırma ile devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların zaman serileri boyunca izlenmesi ve uluslararası karşılaştırma olanağının elde edilmesi mümkün olmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırmanın oluşturulmasında kurumların teşkilat kanunlarındaki kuruluş amacı, esas alınmıştır (Mutluer vd., 2010:122). Fonksiyonel sınıflandırmanın analitik bütçe sınıflandırması içerisinde daha ayrıntılı olarak düzenlenmesinin amacı, bütçe yapısının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesidir (Cura, 2003:148). Fonksiyonel sınıflandırmada dört düzeyli ve altı haneli bir kodlama sistemi kullanılmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. İkinci düzeyde, ana fonksiyonlar programlara bölünmektedir. Nihai hizmetleri üçüncü düzey kodlar göstermektedir. Olası ihtiyaçlar için ise dördüncü düzey boş bırakılmıştır. Dördüncü düzey, özel olarak izlenmeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dahil edilmiştir. İhtiyaç ortaya çıktığında bu düzeye ait kodlar ve bu kodların açıklamaları Maliye Bakanlığı ile uyum sağlanarak oluşturulmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014:233).

### **2.5.3. Finansman Tipi Sınıflandırma**

Yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini finansman tipi sınıflandırma göstermektedir. Ödemenin nereye yapıldığı hususu bu sınıflandırma tipinin tespit edilmesinde önem taşımamaktadır. Aynı zamanda dış proje kredileri, özel ödenekler ile şartlı bağış ve yardımların takip edilmesine bu sınıflandırma imkân vermektedir. Özellikle mali mevzuatımız uyarınca ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibine de olanak sağlamaktadır (Bumko, agis,2016).

#### 2.5.4. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırma, çağdaş bütçe işlevleri bakımından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahiptir. Dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan meydana gelmektedir. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması amaçlanarak meydana getirilmiştir. Bu sınıflandırma ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmelerini gerekli kılmaktadır. Ekonomik sınıflandırma; harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında, gelirlerin sınıflandırılmasında ve finansmanın (gelir-gider farkının) sınıflandırılmasında kullanılmaktadır (Kocabaş, 2004:68-69).

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması iki işlemi kapsamaktadır. Bunlar, harcama ve borç vermedir. Geri ödemesi yapılmayan devlet ödemeleri harcama olarak ifade edilebilir. Harcamaların ekonomik sınıflandırılması yapılırken harcamanın, cari veya sermaye harcaması mı olduğu, karşılıklı veya karşılıksız mı yapıldığı, karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığı yapıldığı, devlet içi veya devlet dışı kesimlere mi yapıldığı gibi ölçütlere bakılmaktadır. Kamusal bir amaçla bir mali hakka veya taahhüde dayalı olarak yapılan işlem ise borç vermedir. Verilen borçlar gider bölümünde sınıflandırılırken, geri ödemeler gelirler bölümüne dahil edilir. Bütçe sınıflandırması içinde, borç verme, ilk defa açıkça bütçelenmektedir (Karaarslan, 2005b:153-154).

Karşılıklı ya da karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan sınıflandırma gelirin ekonomik sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırma bütçe kanunlarının (B) cetvelinde gösterilmektedir. Gelirin ekonomik sınıflandırması dört düzeyden meydana gelmektedir (Kocabaş, 2004:70).

Finansmanın (gelir-gider farkının) ekonomik sınıflandırması, devletin finansman açıklarını karşılamak maksadıyla, kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilâtlar olarak tanımlanmaktadır. Bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan finanse edildiğini, öbür taraftan gelirler ile giderler arasında bir fazlalığın olması durumunda ise bu fazlalığın nasıl değerlendirildiğini bu sınıflandırma gösterir (Karaarslan, 2005b:155). Genel bütçe açısından finansmanın ekonomik sınıflandırması Hazine Müsteşarlığınca hazırlanacaktır. Özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar da bu

sınıflandırmayı esas alarak hazırlayacakları (F) işaretli cetvellerini bütçe tekliflerine ekleyeceklerdir (Bumko, agis,2016).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BÜTÇE HESAPLARI

#### 3.1. BÜTÇE HESAPLARI

Kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için bütçe hesapları ana hesap grubu kullanılır. Bu ana hesap grubu; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir (MYMY, Madde 409). Aşağıda MYMY çerçevesinde bütçe hesapları örneklerle açıklanmıştır.

##### 3.1.1. 80 Bütçe Gelir Hesapları

Nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için bütçe gelir hesapları grubu kullanılır (MYMY, Madde 410). MYMY kapsamına dâhil kamu idarelerinin bütçe gelirleri hesabı, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenen bütçe ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır (MYMY, Madde 411).

Yardımcı hesaplara ilişkin 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. 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, Madde 411).

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, Madde 411).

### **3.1.1.1. 800 Bütçe Gelirleri Hesabı**

Bütçe kanunu veya özel kanunları gereğince, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilâtın izlenmesi için 800 Bütçe Gelirleri Hesabı kullanılır (MYMY, Madde 412). Bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan her türlü tahsilât, tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tutarlardan nakden veya mahsuben tahsil edilenler, muhasebe birimlerince bağış ve yardım olarak tahsil edilen paralar, bu hesabın alacağına kaydedilerek hesaplara alınır (MYMY, Madde 413).

Bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilmiş olup, kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında takip edilen tutarlardan yapılan anapara tahsilâtı, alacak hesaplarında kayıtlı tutarlara ilişkin olarak tahsil edilen faizler, 800 Bütçe Gelirleri Hesabının alacak kısmına kaydedilir. Ayrıca bütçe gelirlerini tahsil etmeye yetkili bulunan memurlarca zimmete geçirilen tahsilât tutarı da bu hesabın alacağına kaydedilir (MYMY, Madde 413).

Basımı yapılarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine teslim edilen madeni paralar, bu muhasebe birimince itibari değerleri üzerinden 800 Bütçe Gelirleri Hesabının alacağına kaydedilir. Döner sermayeye devredilen dolaşımdan kaldırılan madeni paraların satış bedeli Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimince bu hesabın alacağına kaydedilir (MYMY, Madde 413).

Yabancı paralar ile yapılan işlemlerden doğan olumlu para farkları Bütçe Gelirleri Hesabının alacak tarafına kaydedilir. Bütçe Gelirleri Hesabının yardımcı hesaplarında yapılan hataların düzeltilmesi için bu hesabın borç ve alacağı çalıştırılır (MYMY, Madde 413).

Bütçe Gelirleri Hesabının borç tarafına, tahakkuklu veya tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri karşılığı alınan çeklerden, bankaca karşılığı olmadığı için iade

edilenlerin tutarları kaydedilir. Ayrıca başka bir hesaba alacak kaydedilmesi gerekirken, yanlışlıkla bu hesaba alacak kaydedilen tutarlar da yılı içinde bu hesabın borcuna kaydedilerek düzeltilir. Yılsonunda Bütçe Gelirleri Hesabının alacak bakiyesi bu hesabın borcuna ve 895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabının alacağına kaydedilir (MYMY, Madde 413).

### 3.1.1.2. 805 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 Gelir Yansıtma Hesabı kullanılır. Gerek tahakkuklu ve gerekse tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilip, Gelirler Hesabı, Gelirlerden Alacaklar Hesabı, Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, Kişilerden Alacaklar Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedilen tutarlar, bu hesabın borcuna kaydedilerek yansıtılır. Bütçe Gelirleri Hesabı veya Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesaplarının borcuna kaydedilen tutarlar, Gelir Yansıtma Hesabının alacağına kaydedilir. Yılsonunda bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra Gelir Yansıtma Hesabının alacak veya borç bakiyesi vermesi halinde bakiye durumuna göre Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına alacak veya borç kaydı yapılarak kapatılır (MYMY, Madde 414-415 ).

Bütçe Gelirleri Hesabı ve Gelir Yansıtma Hesabı ile ilgili açıklamalardan sonra bu hesabın uygulanmasına ilişkin olarak aşağıda örnekler verilmiştir.

ÖRNEK 1: Bor Vergi Dairesince 20.09.2013 tarihinde 31.035,29 liralık tahsilât yapılmıştır. Yapılan bu tahsilâtın, 22.047,30 liralık kısmı tahakkuklu, 8.327,41 liralık kısmı takipli, 660,58 liralık kısmı ise tahakkuksuz tahsilât olarak alınmıştır.

<b>20/09/2013</b>			
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>31.035,29</b>	
100.0.0.0.0 Kasa Hesabı	31.035,29		
<b>120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>			<b>22.047,30</b>
120.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	228,07		

120.1.2.1.1 Veraset ve İntikal Vergisi	12,99		
120.1.5.1.1 Damga Vergisi	107,65		
120.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga Vergileri	78,75		
120.1.6.7.1 Avcılık Belgesi Harçları	406,50		
120.5.3.1.1 Yargı Para Cezaları	17.030,00		
120.5.3.3.1 Trafik Para Cezaları	2.410,50		
120.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	1.460,34		
120.5.9.1.99 Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Çeşitli Gelirler	312,50		
<b>121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI</b>			<b>8.327,41</b>
121.1.1.1.1 Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1.547,04		
121.1.1.1.2 Basit Usulde Gelir Vergisi	156,95		
121.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	296,13		
121.1.1.1.4 Gelir Geçici Vergisi	653,41		
121.1.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.668,09		
121.1.5.1.1 Damga Vergisi	107,29		
121.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga Vergileri	371,38		
121.1.6.1.99 Diğer Yargı Harçları	18,12		
121.1.6.7.1 Avcılık Belgesi Harçları	271,00		
121.5.3.3.1 Trafik Para Cezaları	238,00		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>660,58</b>
600.5.3.2.99 Diğer İdari Para			

Cezaları	53,70		
600.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	313,93		
600.5.3.4.5 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Geç Ödeme Zammı	37,49		
600.5.3.4.6 6111 Sayılı Kanun Kapsamında TÜFE/ÜFE Tutarı	124,42		
600.5.3.4.7 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katsayı Tutarı	131,04		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>31.035,29</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	31.035,29		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>31.035,29</b>
800.1.1.1.1 Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1.547,04		
800.1.1.1.2 Basit Usulde Gelir Vergisi	156,95		
800.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	524,20		
800.1.1.1.4 Gelir Geçici Vergisi	653,41		
800.1.2.1.1 Veraset ve İntikal Vergisi	12,99		
800.1.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.668,09		
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	214,94		
800.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga Vergileri	450,13		
800.1.6.1.99 Diğer Yargı Harçları	18,12		
800.1.6.7.1 Avcılık Belgesi Harçları	677,50		

800.5.3.1.1 Yargı Para Cezaları	17.030,00		
800.5.3.2.99 Diğer İdari Para Cezaları	53,70		
800.5.3.3.1 Trafik Para Cezaları	2.648,50		
800.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	313,93		
800.5.3.4.5 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Geç Ödeme Zammı	37,49		
800.5.3.4.6 6111 Sayılı Kanun Kapsamında TÜFE/ÜFE Tutarı	124,42		
800.5.3.4.7 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katsayı Tutarı	131,04		
800.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	1.460,34		
800.5.9.1.99 Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Çeşitli Gelirler	312,50		
20.09.2013 Tarihli Nakit Tahsilât İcmali Muhasebesi			

Örneğimizde geçen, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı, mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonlarında vadesi bir yılın altına inenler ile bunlardan yapılan tahsilât veya terkinlerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 51).

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ise mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye

gelirlerinden ortaya çıkan alacaklardan takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilât, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 54).

600 Gelirler Hesabı, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk eden her türlü gelirin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 393).

Örneğimizde görüldüğü üzere, yapılan tahsilâtın tahakkuklu kısmı 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına, takipli kısmı 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına ve tahakkuksuz kısmı ise 600 Gelirler Hesabına kaydedilmiştir.

Yukarıdaki muhasebe kaydı, nakit esaslı sistemde yapılsaydı aşağıdaki şekilde olacaktı.

<b>KASA HESABI</b>	<b>31.035,39</b>	
<b>BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>31.035,39</b>
Tahsilât kaydı		

Nakit esaslı sistemde üretilen bu tahsilât kaydının daha iyi anlaşılması için, bu kayıtla ilgili aşağıdaki kayıtların açıklanması uygun olacaktır. Nakit esaslı sistemde kullanılan Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı, tahakkuk esaslı sistemde 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabının karşılığıdır. Aşağıdaki ilk kayıta, tahakkuk bordrosu ile bildirilen aylık toplam tutarın Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına kaydı gösterilmiştir.

<b>GELİR TAHAKKULARINDAN BORÇLULAR HESABI</b>	<b>30.374,71</b>	
<b>GELİR TAHAKKUKLARI HESABI</b>		<b>30.374,71</b>

Yukarıdaki kayıtlı tahakkuku verilen 30.374,71 liralık tutardan, 8.327,41 liralık kısmı takibe alınmıştır. Nakit esaslı sistemde kullanılan Takipli Borçlular Hesabı, tahakkuk esaslı sistemde 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına karşılık gelmektedir.

<b>TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI</b>	<b>8.327,41</b>	
<b>GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI</b>		<b>8.327,41</b>

Nakit esaslı sistemde, bir ay içinde yapılan tahakkuksuz tahsilât tutarları ay sonlarında, Gelir Tahakkuklarında Borçlular Hesabının borcuna ve Gelir Tahakkukları Hesabına alacak kaydedilmektedir. Ayrıca bir ay içerisinde tahsil edilen ve Bütçe Gelirleri hesabının ilgili bölümlerine kaydedilen tahsilât (tahakkuklu, takipli ve tahakkuksuz) tutarları, ay sonlarında yapılan muhasebe kaydı ile toplu olarak gelir tahakkukları hesabına borç, takipli olarak yapılan tahsilât takipli borçlular hesabına, tahakkuklu ve tahakkuksuz tahsilâtlar ise gelir tahakkuklarından borçlular hesabının alacağına kaydedilerek muhasebe işlemi yapılmaktaydı.

<b>GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI</b>	<b>660,58</b>	
<b>GELİR TAHAKKUKLARI HESABI</b>		<b>660,58</b>

<b>GELİR TAHAKKUKLARI HESABI</b>	<b>31.035,39</b>	
<b>TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI</b>		<b>8.327,41</b>
<b>GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI</b>		<b>22.707,98</b>

Görüleceği üzere tahakkuk esaslı sistemde faaliyet alacakları hesapları ve faaliyet hesapları ile bütçe yansıtma hesapları birlikte kullanılarak, muhasebe işlemine esas olayın meydana geldiği anda doğru ve güvenilir bir şekilde mali tablolara yansıtılabilmektedir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde tahakkuk kayıtları ay sonlarında yapıldığı için anlık olarak muhasebe raporları üretilmemektedir. Tahakkuk esaslı sistemde faaliyet ve bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların bütçe gelirleri hesabına yansıtılması işlemi için gelir yansıtma hesabı kullanılmaktadır. Fakat nakit esaslı sistemde yapılan işlem doğrudan bütçe geliri olarak kaydedildiği için bu sistemde devletin faaliyetlerine ilişkin, faaliyet sonuçları tablosu üretilmemektedir. Dolayısıyla devlet faaliyet sonuçlarını görememektedir.

ÖRNEK 2: Bor Malmüdürlüğü tarafından personele 734,28 lira fazla ödeme yapılmış olup, anılan tutar Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmiş ve 10.10.2013 tarihinde anapara ve faiz tahsilâtı yapılmıştır.

<b>10/10/2013</b>			
<b>140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>		<b>734,28</b>	
140.1.1.0.0 Alacağın Aslı	734,28		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>734,28</b>
600.5.9.1.6 Kişilerden Alacaklar	734,28		
10.10.2013 Tarihli Kişilerden Alacaklar Ana Para Tahakkuku			

<b>10/10/2013</b>			
<b>140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>			<b>2,90</b>
140.1.2.0.0 Alacağın Faizi		2,90	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>2,90</b>
600.5.1.9.1 Kişilerden Alacaklar Faizleri		2,90	
10.10.2013 Tarihli Kişilerden Alacaklar Faiz Tahakkuku			

<b>10/10/2013</b>			
<b>100 KASA HESABI</b>			<b>737,18</b>
100.0.0.0.0 Kasa Hesabı		737,18	
<b>140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>			<b>737,18</b>
140.1.1.0.0 Alacağın Aslı		734,28	
140.1.2.0.0 Alacağın Faizi		2,90	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>			<b>737,18</b>
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı		737,18	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>737,18</b>
800.5.1.9.1 Kişilerden Alacaklar Faizleri		2,90	
800.5.9.1.6 Kişilerden Alacaklar		734,28	
10.10.2013 Tarihli Kişilerden Alacaklar Tahsilât Kaydı			

Yukarıdaki örnekte geçen 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit

edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 501).

Aşağıda, Örnek 2'deki muhasebe işleminin nakit esaslı sistemde uygulanması gösterilmiştir.

<b>KİŞİ BORÇLARI HESABI</b>	<b>734,28</b>	
<b>TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI</b>		<b>734,28</b>
Kişi Borcu Anapara		

<b>KİŞİ BORÇLARI HESABI</b>	<b>2,90</b>	
<b>TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI</b>		<b>2,90</b>
Kişi Borcu Faiz		

<b>KASA HESABI</b>	<b>737,18</b>	
<b>KİŞİ BORÇLARI HESABI</b>		<b>737,18</b>
Kişi Borcu Anapara Faiz Tahsilatı		

Görüldüğü gibi, nakit esaslı sistemde yapılan kayıt bütçe hesapları ile ilişkilendirilmemiştir. Nakit esaslı sistemde ay içerisinde tahsil edilen tutarlar, ay sonunda topluca Tahsil Edilecek Gelirler Hesabının borcuna ve Bütçe Gelirleri hesabının alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir.

<b>TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI</b>	<b>734,28</b>	
<b>BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>734,28</b>
Kişi Borçlarının Gelir Hesaplarına Aktarılması		

Bu örnekte, tahsil edilen kişi borçları ay sonunda yapılan kayıtla Bütçe Gelirleri Hesabına aktarılmıştır. Bu yüzden yapılan tahsilâtın bütçe gelirleri hesabına aktarılmaması işlemin yapıldığı anda bütçe gelirlerinin eksik gözükmesine neden olmaktadır.

ÖRNEK 3: Bor İlçe Nüfus Müdürlüğünün talebi üzerine görevli personele 05.11.2013 tarihinde zimmetle 500 Adet Nüfus Cüzdanı verilmiş, görevli memur kullandığı 28 adet Nüfus Cüzdanının bedelini 07.11.2013 tarihinde Bor Malmüdürlüğü veznesine yatırmıştır. ( Nüfus Cüzdanının 2013 yılı bedeli 6,50 liradır. )

<b>05/11/2013</b>			
<b>942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KÂĞITLAR HESABI</b>		<b>3.250,00</b>	
942.2.2.0.0 Nüfus Cüzdanı	3.250,00		
<b>940 DEĞERLİ KÂĞIT AMBARLARI HESABI</b>			<b>3.250,00</b>
940.2.1.1.0 Nüfus Cüzdanı ( Erkek )	3.250,00		
05.11.2013 Tarihli Zimmetle Verilen Değerli Kâğıt			

<b>10/10/2013</b>			
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>182,00</b>	
100.0.0.0.0 Kasa Hesabı	182,00		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>182,00</b>
600.3.1.1.11 Nüfus Cüzdanı Satış Bedeli	182,00		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>182,00</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	182,00		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>182,00</b>
800.3.1.1.11 Nüfus Cüzdanı Satış Bedeli	182,00		
07.11.2013 Tarihli Nüfus Cüzdanı Satış Tahsilât Kaydı			

<b>05/11/2013</b>			
<b>945 DEĞERLİ KÂĞIT İŞLEMLERİ HESABI</b>		<b>182,00</b>	
945.0.0.0.0 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı	182,00		
<b>942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KÂĞITLAR HESABI</b>			<b>182,00</b>
942.2.2.0.0 Nüfus Cüzdanı	182,00		
07.11.2013 Tarihli Satılan Değerli Kâğıdın Zimmet Düşümü			

940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, muhasebe birimleri ambarlarına giren ve çıkan değerli kâğıtların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 499).

942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, yetkili memurlara zimmetle verilen değerli kâğıt tutarları ile satış

hâsılatı karşılığı olarak muhasebe birimlerine yatırılanlar veya bunlardan iade olunanların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 501).

945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin değerli kâğıtlar ambarları, zimmetle verilen değerli kâğıtlar ve yoldaki değerli kâğıtlar hesaplarına kaydedilen işlemlerin karşılıklarının izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 505).

Nakit esaslı sistemde de değerli kâğıtların hesaplara alınması ve muhasebeleştirilmesi, tahakkuk esaslı sistemle benzerlikler taşımakla birlikte hesap isimlerinde farklılıklar mevcuttur. Örnek olarak nakit esaslı sistemde kullanılan Zimmetle Verilen Pul ve Değerli Kâğıtlar Hesabı, tahakkuk esaslı sistemde 942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabına karşılık gelmektedir. Değerli kâğıt satış bedellerinin tahsilât kaydında ise farklılık mevcuttur. Nakit esaslı sistemde yapılan tahsilât kaydı, Örnek 1’de yapılan nakit esaslı tahsilât muhasebe kaydı gibidir.

Örnek 4: Bor Vergi Dairesi Müdürlüğüne 30.09.2013 tarihinde 2.195,95 liralık tahakkuksuz tahsilât yapılmış ve yapılan tahsilâta ilişkin muhasebe kaydı oluşturulmuştur.

<b>30/09/2013</b>			
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>2.195,95</b>	
100.0.0.0.0 Kasa Hesabı	2.195,95		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>2.195,95</b>
600.1.5.1.1 Damga Vergisi	10,00		
600.1.6.4.1 Tapu Harçları	219,40		
600.1.6.5.1 Pasaport ve Konsolosluk Harçları	313,25		
600.1.6.8.1 Trafik Harçları	1.557,15		
600.1.6.9.2 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Harçlar	24,15		
600.3.1.1.9 Pasaport Satış Bedeli	72,00		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>2.195,95</b>	

805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	2.195,95		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>2.195,95</b>
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	10,00		
800.1.6.4.1 Tapu Harçları	219,40		
800.1.6.5.1 Pasaport ve Konsolosluk Harçları	313,25		
800.1.6.8.1 Trafik Harçları	1.557,15		
800.1.6.9.2 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Harçlar	24,15		
800.3.1.1.9 Pasaport Satış Bedeli	72,00		
30.09.2013 Tarihli Tahakkuksuz Tahsilât Kaydı			

Bu kaydın nakit esaslı sistemde yapılması da Örnek 1 deki tahakkuksuz tahsilât gibidir.

Örnek 5: Bor Vergi Dairesi tarafından 30.09.2013 tarihinde kredi kartı ile 5.631,65 liralık tahsilât yapılmıştır. Yapılan bu tahsilâtın, 2.716,14 liralık kısmı tahakkuklu, 2.113,22 liralık kısmı takipli, 802,29 liralık kısmı ise tahakkuksuz tahsilât olarak alınmıştır.

<b>30/09/2013</b>			
<b>109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI</b>			<b>5.631,65</b>
109.1.0.0.0 Ulusal Para Cinsinden Alacaklar	5.631,65		
<b>120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>			<b>2.716,14</b>
120.1.1.2.1 Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	458,77		
120.1.3.1.1 Beyana Dayanan KDV	2.257,37		

<b>121 GELİRLERDEN TAKİPLİ</b>			
<b>ALACAKLAR HESABI</b>			<b>2.113,22</b>
121.1.1.1.1 Beyana Dayanan Gelir Vergisi	68,03		
121.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	287,02		
121.1.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisi	597,50		
121.1.5.1.1 Damga Vergisi	94,37		
121.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga Vergileri	49,22		
121.5.3.2.1 Trafik Para Cezaları	542,14		
121.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	474,94		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>802,29</b>
600.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	36,47		
600.5.3.4.6 6111 Sayılı Kanun Kapsamında TÜFE/ÜFE Tutarı	113,98		
600.5.3.4.7 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katsayı Tutarı	651,84		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>5.631,65</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	5.631,65		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>5.631,65</b>
800.1.1.1.1 Beyana Dayanan Gelir Vergisi	68,03		
800.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	287,02		
800.1.1.2.1 Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	458,77		
800.1.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisi	597,50		
800.1.3.1.1 Beyana Dayanan KDV	2.257,37		

800.1.5.1.1 Damga Vergisi	94,37		
800.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı			
Ayrılması Gereken			
Damga Vergileri	49,22		
800.5.3.2.1 Trafik Para Cezaları	542,14		
800.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme			
Alacakları Gecikme Zamları	36,47		
800.5.3.4.6 6111 Sayılı Kanun			
Kapsamında TÜFE/ÜFE			
Tutarı	113,98		
800.5.3.4.7 6111 Sayılı Kanun			
Kapsamında Katsayı Tutarı	651,84		
800.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	474,94		
30.09.2013 Tarihli Kredi Kartı Tahsilât İcmali			
Muhasebesi			

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı, muhasebe birimince banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilâtların ve bunlara ilişkin olarak yapılan mahsup ve iade işlemlerinin izlenmesi için kullanılır. Banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilâtlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir (MYMY, Madde 38).

Nakit esaslı sistemde kredi kartı ile yapılan tahsilâtın kaydedilmesi için herhangi bir hesap bulunmadığından, bu kayıt nakit esaslı sistemde yapılmamaktadır.

Örnek 6: Başka bir vergi dairesi, Bor Vergi Dairesi adına 325,03 liralık tahsilât yapmıştır. Yapılan tahsilâtın, 265,00 lirası takipli, 60,03 lirası ise tahakkuksuz tahsilâttir. Yapılan tahsilâta ilişkin Bor Vergi Dairesince yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

<b>20/09/2013</b>		
<b>511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI</b>		
<b>İŞLEMLER HESABI</b>		<b>325,03</b>
511.2.0.0.0 Adına İşlem Yapılan Muhasebe Birimi	325,03	
<b>121 GELİRLERDEN TAKİPLİ</b>		
<b>ALACAKLAR HESABI</b>		<b>265,00</b>
121.5.3.3.1 Trafik Para Cezaları	265,00	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>60,03</b>
600.5.3.4.6 6111 Sayılı Kanun Kapsamında TÜFE/ÜFE Tutarı	44,55	
600.5.3.4.7 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katsayı Tutarı	15,48	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>325,03</b>
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	325,03	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>325,03</b>
800.5.3.3.1 Trafik Para Cezaları	265,00	
800.5.3.4.6 6111 Sayılı Kanun Kapsamında TÜFE/ÜFE Tutarı	44,55	
800.5.3.4.7 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Katsayı Tutarı	15,48	
20.09.2013 Tarihli Başka Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Hesaben Tahsilâtların Muhasebesi		

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı, aynı bütçeli kamu idarelerine ait muhasebe birimlerinin birbirlerine gönderdikleri veya birbirlerinden aldıkları para veya kıymetler ile birbirleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilât ve ödemelerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 364).

Örnek 6’ da yapılan muhasebe kaydını nakit esaslı sistemde yapmak mümkündür. Nakit esaslı sistemde yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

<b>SAYMANLIKLAR ARASI İŞLEMLER HESABI</b>		<b>325,03</b>	
<b>BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>325,03</b>

Yapılan bu muhasebe kaydının bütçe gelirleri kısmının açıklaması Örnek 1’deki nakit esaslı sistem ile ilgili yapılan açıklamalarla aynıdır.

Örnek 7: Bor Vergi Dairesi Müdürlüğü emanet hesaplarında bulunan 60.664,59 liralık tutar, 30.09.2013 tarihinde bütçe gelirlerine aktarılmıştır. Bu tutarın 11.780,53 lirası tahakkuklu, 43.856,27 lirası takipli ve 5.027,79 lirası ise tahakkuksuz olarak kaydedilmiştir.

<b>30/09/2013</b>			
<b>333 EMANETLER HESABI</b>		<b>60.664,59</b>	
333.2.3.2.0 3065 Sayılı Kanun Gereği			
Yapılacak KDV İadesi	58.586,90		
333.99.99.0.0 Diğer Çeşitli Emanetler	2.077,69		
<b>120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>			<b>11.780,53</b>
120.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	8.741,99		
120.1.5.1.1 Damga Vergisi	547,52		
120.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı			
Ayrılması Gereken			

Damga Vergileri	210,00		
120.1.6.9.99 Diğer Harçlar	1.927,69		
120.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	353,33		
<b>121 GELİRLERDEN TAKİPLİ</b>			
<b>ALACAKLAR HESABI</b>			<b>43.856,27</b>
121.1.1.1.1 Beyana Dayanan Gelir Vergisi	530,46		
121.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	33.829,44		
121.1.1.2.3 Kurumlar Geçici Vergisi	1.760,71		
121.1.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisi	562,00		
121.1.5.1.1 Damga Vergisi	3.582,07		
121.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga Vergileri	1.430,16		
121.1.6.1.99 Diğer Yargı Harçları	35,00		
121.5.3.2.2 Karayolu Taşıma Kanununa Göre Alınan İdari Para Cezaları	2.000,00		
121.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	91,10		
121.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	35,33		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>5.027,79</b>
600.5.1.9.99 Diğer Faizler	231,07		
600.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	4.796,72		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>			<b>60.664,59</b>
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	60.664,59		

<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>60.664,59</b>
800.1.1.1.1 Beyana Dayanan Gelir Vergisi	530,46	
800.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	42.571,43	
800.1.1.2.3 Kurumlar Geçici Vergisi	1.760,71	
800.1.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisi	562,00	
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	4.129,59	
800.1.5.2.1 Eğitime Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga Vergileri	1.640,16	
800.1.6.1.99 Diğer Yargı Harçları	35,00	
800.1.6.9.99 Diğer Harçlar	1.927,69	
800.5.1.9.99 Diğer Faizler	231,07	
800.5.3.2.2 Karayolu Taşıma Kanununa Göre Alınan İdari Para Cezaları	2.000,00	
800.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	4.887,82	
800.5.3.4.99 Diğer Vergi Cezaları	388,66	
30.09.2013 Tarihli Mahsup Çıkış Kaydı		

### 3.1.2. 81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

Bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan, mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için bu hesap grubu kullanılır. Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabından oluşur (MYMY, Madde 416 ).

### 3.1.2.1. 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bütçe gelirlerinden yapılacak ret ve iadeler, gümrük mevzuatına göre olanlarda bu mevzuata göre, diğerlerinde ise Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslara göre gerçekleştirilir. Bütçe gelirleri hesabından yapılacak ret ve iadelerde; vergi dairelerinde düzeltme fişi, diğer muhasebe birimlerinde ise düzeltme ve iade belgesi düzenlenir. Gümrük mevzuatı uyarınca yapılacak ret ve iadelerde düzeltme ve iade belgesi düzenlenmez. Bütçe gelirlerinden yapılacak ret ve iade işlemlerinde muhasebe işlem fişi muhasebeleştirme belgesi olarak kullanılır (MYMY, Madde 418 ).

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde tahakkuk ettirilen vergi iadesi tutarları (ihracatta katma değer vergisi iadeleri, vergi indirim ve benzeri), faaliyet alacakları hesaplarında yer alan tutarların ödeme gününden önce tahsil edilmesi halinde, yapılacak erken ödeme indirim tutarı bu hesabın borcuna kaydedilir. Ayrıca tahakkuktan fazla tahsilâtın iadesinin gerekmesi halinde, iade edilecek tutarlar da Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabının borcuna kaydedilir. Yıl sonunda hesabın borç bakiyesi bu hesaba alacak, Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabının borcuna kaydedilir (MYMY, Madde 419).

Örnek 8: Bor Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından mükellefe 168.413,37 lira Katma Değer Vergisi iadesi yapılmıştır.

<b>26/09/2013</b>			
<b>630 GİDERLER HESABI</b>		<b>168.413,37</b>	
630.12.1.3.1 Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	168.413,37		
<b>333 EMANETLER HESABI</b>			<b>168.413,37</b>
333.2.3.2.0 3065 Sayılı Kanun Gereği Yapılacak KDV İadesi	168.413,37		

<b>810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI</b>		<b>168.413,37</b>	
810.1.3.1.1 Beyana Dayanan KDV	168.413,37		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>			<b>168.413,37</b>
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	168.413,37		
26.09.2013 Tarihli İade Kaydı			

<b>26/09/2013</b>			
<b>333 EMANETLER HESABI</b>		<b>168.413,37</b>	
333.2.3.2.0 3065 Sayılı Kanun Gereği Yapılacak KDV İadesi	168.413,37		
<b>511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI</b>			<b>168.413,37</b>
511.3.1.0.0 KEÖS Ret ve İade Başlatma	168.413,37		
26.09.2013 Tarihli Muhasebe Birimleri Arası Kaydı			

630 Giderler Hesabı, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk ettirilen her türlü giderin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 401).

Örnek 9: Personelden fazla tahsil edilen 115,94 tutarındaki lojman kira bedeli, Malmüdürlüğü tarafından, 25.09.2013 tarihinde personele iade edilmiştir.

<b>25/09/2013</b>			
<b>630 GİDERLER HESABI</b>		<b>115,94</b>	
630.12.3.6.1 Taşınmaz Kiraları	115,94		
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI</b>			<b>115,94</b>
325.1.18.0.0 Gelirlerden Yapılan Ret Ve İadeler	115,94		
<b>810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI</b>		<b>115,94</b>	
810.3.6.1.1 Lojman Kira Gelirleri	115,94		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>			<b>115,94</b>
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	115,94		
25.09.2013 Tarihli Fazla Tahsil Edilen Lojman Kirasının İadesi			

325 Nakit Talep ve Tahsisler Hesabı, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimlerinin nakit ihtiyaçlarının belirlenmesi, talep edilmesi ve karşılanan tutarlardan gerçekleştirilen ödemelerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 250).

Nakit esaslı sistemde, 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı kullanılmamaktaydı. Örnek 8 ve Örnek 9'daki muhasebe işlemlerinin nakit esaslı sistemde kaydı aşağıda gösterilmiştir. Görüldüğü gibi, bu sisteme göre yapılacak ret ve iadelerde, iade edilecek tutar bütçe giderleri hesabının borcuna ve ilgisine ödenmek üzere emanet hesabına alacak kaydedilmiştir.

<b>BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>115,94</b>	
<b>EMANETLER HESABI</b>		<b>115,94</b>

### 3.1.3. 83 Bütçe Gider Hesapları

Bu hesap grubu, nakden veya mahsuben yapılan her türlü bütçe giderinin, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır. Bütçe gider hesapları, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak olan Bütçe Giderleri Hesabı, Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı, Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı, Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı ve Gider Yansıtma Hesaplarından oluşur (MYMY, Madde 420).

MYMY kapsamına dâhil kamu idarelerinin bütçe gider hesapları, Maliye Bakanlığı'nca 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, Madde 421).

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, malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek bütçeleştirme işlemleri tamamlanır (MYMY, Madde 421).

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. Bu hesap grubundaki hesaplara kayıt yapılırken, yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır (MYMY, Madde 421).

### **3.1.3.1. 830 Bütçe Giderleri Hesabı**

Bütçe kanunu ve diğer kanunların verdiği yetkiye dayanılarak, nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi için Bütçe Giderleri Hesabı kullanılır. (MYMY, Madde 422). 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, Madde 423).

Bütçe gideri olarak tahakkuk ettirilen tutarlar bu hesabın borcuna kaydedilir. Ön ödemeler hesap grubunda yer alan hesaplara borç kaydedilen tutarlardan, bütçe gideri olarak mahsup edilmesi gereken tutarlar da bütçe giderleri hesabının borcuna kaydedilerek hesaplara alınır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı'nca, 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 giderler hesabı veya ilgili varlık hesabına borç, muhasebe birimler arası işlemler hesabına alacak kaydedilir. Diğer

tarafından bu hesaba borç, gider yansıtma hesabına alacak kaydedilir (MYMY, Madde 424).

Ödeneğine dayanılarak verilen borç tutarları ve ödeneğine dayanılarak genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara yatırılan sermayeler bütçe giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Ayrıca bütçeleştirilecek borçlar hesabına kaydedilmiş olan tutarlardan, ödeneğine dayanılarak ödeme emri belgesine bağlananlar ile bütçeleştirilmiş borçlar hesabına kaydedilmiş olan tutarlardan, ödeneği temin edilen tutarlar da bu hesaba borç kaydedilir (MYMY, Madde 424).

Yılı içinde bütçeden fazla veya yersiz ödendiğinin anlaşılması üzerine, genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanlığı, kapsama dahil diğer idarelerde ise üst yöneticilerden tahakkukun iptali nedeniyle ödeneğine iade edilmesi gerektiği bildirilen tutarlar, bir taraftan giderler hesabına veya ilgili varlık hesabına alacak, kişilerden alacaklar hesabına borç, diğer taraftan gider yansıtma hesabına borç, bu hesabın alacağına kaydedilir. Yıl sonunda bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi bu hesaba alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir (MYMY, Madde 424).

Örnek 10: Bor Malmüdürlüğü Muhasebe Servisince KDV dahil 497,84 liralık temizlik malzemesi alınmış olup, alıma ilişkin ödeme emri belgesi 28.02.2013 tarihinde oluşturulmuştur. Ödemeden 4 liralık damga vergisi kesintisi yapılmıştır.

<b>28/02/2013</b>			
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI</b>		<b>497,84</b>	
150.5.1.0.0 Temizlik Malzemeleri	40,71		
150.5.2.0.0 Temizlik Araç Ve Gereçleri	53,57		
150.5.3.0.0 Temizleme Ve Dezenfeksiyon Solisyonları	403,56		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>4,00</b>
600.1.5.1.1 Damga Vergisi	4,00		
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI</b>			<b>493,84</b>

325.2.2.0.0 İlk Madde ve Malzeme Alımı	493,84		
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>497,84</b>	
830.3.2.2.2 Temizlik Malzemesi Alımları	497,84		
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>			<b>497,84</b>
835.0.0.0.0 Gider Yansıtma Hesabı	497,84		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>4,00</b>
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	4,00		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>4,00</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	4,00		
28.02.2013 Tarihli Temizlik Malzemesi Alımı			

Bu örneğin nakit esaslı sistemde uygulaması aşağıdaki gibidir;

<b>BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>497,84</b>	
<b>BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>4,00</b>
<b>DÜZENLENEN GÖNDERME EMİRLERİ HESABI</b>			<b>493.84</b>

Nakit esaslı sistemde 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı kullanılmamaktaydı. Bu nedenle kamu idareleri faaliyetleri için edindikleri tüketim malzemelerini yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi bütçe giderlerine kaydedip muhasebeleştirmektedirler. Tahakkuk esaslı sistemde ise alınan tüketim malzemesi

stoklar hesap grubunda 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilerek, yansıtma hesapları kullanılarak bütçe giderleri ile ilişkilendirilmektedir. Aynı şekilde nakit esaslı sistemde maddi duran varlıklar da kayıtlara alınmamaktaydı. Dolayısıyla devletin mal varlığı izlenememekteydi.

Örnek 11: Bor Malmüdürlüğü Muhasebe Servisinin Kasım dönemine ait telefon faturaları tutarları 88,50 lira olup, 19.12.2013 tarihinde ödeme emri belgesi düzenlenmiştir. Telefon ödemesinden 0,72 lira damga vergisi kesilmiştir.

<b>19/12/2013</b>			
<b>630 GİDERLER HESABI</b>		<b>88,50</b>	
630.3.5.2.2 Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	88,50		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>0,72</b>
600.1.5.1.1 Damga Vergisi	0,72		
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI</b>			<b>87,78</b>
325.1.16.0.0 Haberleşme Giderleri	87,78		
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>88,50</b>	
830.3.5.2.2 Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	88,50		
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>			<b>88,50</b>
835.0.0.0.0 Gider Yansıtma Hesabı	88,50		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>0,72</b>
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	0,72		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>0,72</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	0,72		
19.12.2013 Tarihli Telefon Faturası Ödemesi			

Nakit esaslı sistemde bu muhasebe kaydı aşağıdaki kayıt gibi yapılmaktaydı

<b>BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>88,50</b>	
<b>BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>0,72</b>
<b>DÜZENLENEN GÖNDERME EMİRLERİ HESABI</b>		<b>87,78</b>

Tahakkuk esaslı sistemde Örnek 11'e ait yapılan muhasebe kaydının, nakit esaslı sistemde yapılan muhasebe kaydından farkı, tahakkuk esaslı sistemde faaliyet hesaplarına kaydedilen tutarın yansıtma hesapları aracılığıyla bütçe hesapları ile ilişkilendirilmesidir. Nakit esaslı sistemde ise ödeme bütçe giderleri hesabına, ödemedir yapılan kesinti ise doğrudan bütçe gelir hesabına kaydedilmiştir. Tahakkuk esaslı sistemde faaliyet hesaplarına yapılan kayıtlar neticesinde, ayrıntılı mali raporlar üretilebilmektedir.

Örnek 12: Bor Malmüdürlüğü Muhasebe Servisi personellerinin Mart 2013 ayına ilişkin maaş ödemesi için ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve 08.03.2013 tarihinde kayıtlara alınmıştır.

<b>08/03/2013</b>			
<b>630 GİDERLER HESABI</b>			<b>12.232,46</b>
630.1.1.1.1	Temel Maaşlar	4.890,02	
630.1.1.2.1	Zamlar ve Tazminatlar	4.713,48	
630.1.1.4.1	Sosyal Haklar	212,95	
630.2.1.6.1	Sosyal Güvenlik Pirimi		
	Ödemeleri	1.287,53	
630.2.1.6.2	Sağlık Pirimi Ödemeleri	772,52	
630.12.1.1.9	Ücretlerde Vergi İndirimi	355,96	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>683,80</b>
600.1.5.1.1	Damga Vergisi	72,89	
600.1.1.1.3	Gelir Vergisi Tevkifatı	610,91	
<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI</b>			<b>3.090,07</b>
361.1.1.1.0	%16 Aylık Aidat		
	Kesintisi	1.030,02	
361.1.2.1.0	%20 Aylık Aidatı Devlet		
	Katkısı	1.287,53	
361.1.2.4.0	%12 Genel Sağlık		
	Sigortası Pirim	772,52	
<b>362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARLERİ ADINA YAPILAN TAHSİLÂT HESABI</b>			<b>14,76</b>
362.2.6.2.0	Kefalet Aidatı Aylık		

Keseneği	14,76		
<b>333 EMANETLER HESABI</b>			<b>11,44</b>
333.10.3.1.10 Türk Büro Sendikası	11,44		
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>11.876,50</b>	
830.1.1.1.1 Temel Maaşlar	4.890,02		
830.1.1.2.1 Zamlar ve Tazminatlar	4.713,48		
830.1.1.4.1 Sosyal Haklar	212,95		
830.2.1.6.1 Sosyal Güvenlik Primi			
Ödemeleri	1.287,53		
830.2.1.6.2 Sağlık Primi Ödemeleri	772,52		
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>			<b>11.876,50</b>
835.0.0.0.0 Gider Yansıtma Hesabı	11.876,50		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>683,80</b>
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	72,89		
800.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	610,91		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>683,80</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	683,80		
<b>810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI</b>		<b>355,96</b>	
810.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	355,96		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>			<b>355,96</b>
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	355,96		

<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ</b> <b>HESABI</b> 325.1.12.1.0 15'inde Ödenecek Personel Gideri  08.03.2013 Tarihli Mart 2013 Maaş Ödemesi	8.432,39		<b>8.432,39</b>
--	----------	--	-----------------

### **3.1.3.2. 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı**

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, oluştuğu yer ve zamanda ödeneğinin bulunmaması nedeniyle ödenemeyen tutarların izlenmesi için bu hesap kullanılır (MYMY, Madde 425).

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 giderler hesabı veya varlığa dönüştürülecek bir unsur ise ilgili varlık hesabına borç, bütçeleştirilmiş borçlar hesabına alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, gider yansıtma hesabına alacak kaydedilir. Bu hesapta kayıtlı tutarlara ilişkin ödenek temin edildiğinde, bir taraftan kesintiler ve ödenmesi gereken tutar ilgili hesaplara alacak, tamamı bütçeleştirilmiş borçlar hesabına borç; diğer taraftan tamamı bu hesaba alacak, bütçe giderleri hesabına borç kaydedilir. Bu kayda ilişkin olarak yansıtma işlemi yapılmaz (MYMY, Madde 426).

Örnek 13: Bor Kaymakamlığı Hükümet Binasına, Ocak 2013 dönemine ait KDV dahil 3.255,20 liralık elektrik faturası gelmiş, ilgili tutar ödenek yokluğu nedeniyle 19.02.2013 tarihinde bütçeleştirilmiş borçlar hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmiştir. İlgili elektrik giderine ilişkin ödeneğin gelmesi üzerine, bütçeleştirilmiş borçlar hesabında kayıtlı tutar ilgili elektrik dağıtım şirketine ödenmek üzere 13.03.2013 tarihinde muhasebeleştirilmiştir. Yapılan bu ödemedan 26,15 lira damga vergisi kesilmiştir.

<b>19/02/2013</b>			
<b>630 GİDERLER HESABI</b>		<b>3.255,20</b>	
630.3.2.3.3 Elektrik Alımları	3.255,20		
<b>323 BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI</b>			<b>3.255,20</b>
323.3.2.3.3 Elektrik Alımları	3.255,20		
<b>831 ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI</b>		<b>3.255,20</b>	
831.3.2.3.3 Elektrik Alımları	3.255,20		
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>			<b>3.255,20</b>
835.0.0.0.0 Gider Yansıtma Hesabı	3.255,20		
19.02.2013 Tarihli Bütçeleştirilmiş Borçlar Kaydı			

<b>13/03/2013</b>			
<b>323 BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR</b>			
<b>HESABI</b>		<b>3.255,20</b>	
323.3.2.3.3 Elektrik Alımları	3.255,20		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>26,15</b>
600.1.5.1.1 Damga Vergisi	26,15		
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ</b>			
<b>HESABI</b>			<b>3.229,05</b>
325.1.13.0.0 Enerji Alımları	3.229,05		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>26,15</b>
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	26,15		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>26,15</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	26,15		
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>3.255,20</b>	
830.3.2.3.3 Elektrik Alımları	3.255,20		
<b>831 ÖDENEĞİNE MAHSUP</b>			
<b>EDİLECEK HARCAMALAR</b>			
<b>HESABI</b>			<b>3.255,20</b>
831.3.2.3.3 Elektrik Alımları	3.255,20		
13.03.2013 Tarihli Elektrik Ödemesi Kaydı			

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği

öngörölmüş olmakla birlikte, oluştuğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan borçların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 247).

Nakit esaslı sistemde 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı ile 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı kullanılmadığından, bu muhasebe kaydı oluşturulamamaktaydı.

### **3.1.3.3. 833 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 malı borcu ve devlet dış malı borcuna ilişkin faiz giderleri, ödeneğinin yılı bütçesinde bulunmasına rağmen tahakkuk işlemlerinin tamamlanamadığı durumlar ile bütçe kanununda bu hesaba kaydedilmesi öngörölen işlemlerin muhasebeleştirilmesi için bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı kullanılır. Bu hesap genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde kullanılmaz (MYMY, Madde 427).

Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir: 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 giderler hesabına borç, verilen çekler ve gönderme emirleri hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, gider yansıtma hesabına alacak kaydedilir (MYMY, Madde 428).

Vadesinde ödenmediği takdirde gecikme faizi doğuracak devlet iç malı borcu ve devlet dış malı borcu ile ilgili faiz gideri için, yılı bütçesinde öngörölen ödeneğine bağlı kalmak ve aynı yıl içinde ödeneğine mahsup edilmek kaydıyla, yapılacak ödemeler bir taraftan giderler hesabına borç, verilen çekler ve gönderme emirleri hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, gider yansıtma hesabına alacak kaydedilir (MYMY, Madde 428).

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 giderler hesabına borç, verilen çekler ve gönderme emirleri hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan bu hesaba borç, gider yansıtma hesabına alacak kaydedilir (MYMY, Madde 428).

Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabının borç bölümünde muhasebeleştirilen kayıtlara ilişkin tutarların bütçeleştirme işlemleri mali yılsonuna kadar tamamlanarak bu hesaba alacak, bütçe giderleri hesabına borç kaydedilir. Bu kayda ilişkin yansıtma işlemi yapılmaz (MYMY, Madde 428).

#### **3.1.3.4. 834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı**

Mahsup dönemine aktarılan ön ödemelerden bütçe giderine dönüşenlerin izlenmesi için geçen yıl bütçe mahsupları hesabı kullanılır (MYMY, Madde 429). Malî yıl içinde kamu görevlilerine veya harcama yetkilisi mutemetlerine, bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen avanslar ile açılan kredilere ait, mal teslim edildiği veya hizmet o yılsonuna 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, Madde 430).

Örnek 14: İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü'ne bağlı lisenin 132.206.49 liralık demirbaş ihtiyaçları için, 15.12.2015 tarihinde ihtiyacı karşılayacak kuruluşa kredi açılmıştır. 1.062,13 lira damga vergisi kesildikten sonra, kalan tutar ihtiyacı karşılayan kuruluşun banka hesabına aktarılmıştır. Açılan kredi, ilgili liseden alınan yazıya istinaden ödeneği ile birlikte mahsup dönemine aktarılmıştır. 21.01.2016 tarihinde ilgili kredinin mahsubu yapılmıştır.

<b>15/12/2015</b>			
<b>160 İŞ AVANS VE KREDİLER HESABI</b>		<b>132.206,49</b>	
160.2.6.1.0 Mamul Mal Alımları Kredisi	132.206,49		
<b>600 GELİRLER HESABI</b>			<b>1.062,13</b>
600.1.5.1.1 Damga Vergisi	1.062,13		
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI</b>			<b>131.144,36</b>
325.1.3.1.0 İş Avans ve Kredileri	131.144,36		
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>			<b>1.062,13</b>
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	1.062,13		
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>1.062,13</b>	
805.0.0.0.0 Gelir Yansıtma Hesabı	1.062,13		
15.12.2015 Tarihli Kredi Verilmesi Kaydı			

<b>31/12/2015</b>			
<b>165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI</b>		<b>132.206,49</b>	
165.1.2.6.1 Mamul Mal Alımları Avansı	132.206,49		
<b>160 İŞ AVANS VE KREDİLER HESABI</b>			
160.2.6.1.0 Mamul Mal Alımları Kredisi	132.206,49		<b>132.206,49</b>
31.12.2015 Mahsup Dönemine Aktarma (160 HESAP)			

<b>31/12/2015</b>			
<b>906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b>		<b>132.206,49</b>	
906.6.1.0.0 Mamul Mal Alımları	132.206,49		
<b>903 KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b>			
903.6.1.0.0 Mamul Mal Alımları	132.206,49		<b>132.206,49</b>
31.12.2015 Mahsup Dönemine Aktarma (903 HESAP)			

<b>31/12/2015</b>			
<b>904 ÖDENEKLER HESABI</b>			<b>132.206,49</b>
904.6.1.0.0 Mamul Mal Alımları	132.206,49		
<b>907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI</b>			<b>132.206,49</b>
907.0.0.0.0 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı	132.206,49		
31.12.2015 Mahsup Dönemine Aktarma (904 HESAP)			

<b>21/01/2016</b>			
<b>255 DEMİRBAŞLAR HESABI</b>			<b>132.206,49</b>
255.1.1.0.0 Döşeme Demirbaşları	50.024,92		
255.3.1.0.0 Büro Mobilyaları	35.772,88		
255.3.2.0.0 Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar	46.408,69		
<b>165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI</b>			<b>132.206,49</b>
165.1.2.6.1 Mamul Mal Alımları Avansı	132.206,49		
<b>834 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI</b>			<b>132.206,49</b>
834.6.1.1.3 Okul Mefruşatı Alımları	132.206,49		

<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b> 835.0.0.0.0 Gider Yansıtma Hesabı	132.206,49		<b>132.206,49</b>
<b>906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b> 906.6.1.0.0 Mamul Mal Alımları	132.206,49		<b>132.206,49</b>
<b>907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI</b> 907.0.0.0.0 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı	132.206,49	<b>132.206,49</b>	
21.01.2016 Tarihli Mahsup Döneminde Kredinin Mahsubu			

<b>04/02/2016</b> <b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b> 835.0.0.0.0 Gider Yansıtma Hesabı	132.206,49	<b>132.206,49</b>	
<b>834 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI</b> 834.6.1.1.3 Okul Mefruşatı Alımları	132.206,49		<b>132.206,49</b>
04.02.2016 Tarihli 834 ve 835 Nolu Hesapların Kapatma Kaydı			

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı, mevzuatı gereğince harcama yetkilisi mutemetlerine ön ödeme şeklinde verilen avanslar ile adlarına açılan krediler, mahalli giderlere harcanmak üzere kamu idarelerinin yurtdışı teşkilatlarına gönderilen avanslar, madeni para basımı için darphane döner sermayesine verilen avanslar ve jandarma mutemetlerine yiyecek ve yem bedelleri için verilen avanslar ile gemi mutemetlerine aylık ve diğer giderler için verilen avans ve kredilerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 101).

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı, bütçedeki ödeneğine dayanılarak yapılan ön ödemelerden mahsup dönemine aktarılan tutarların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 109).

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı, muhasebe birimlerine gelen ödenekler ile bunlardan kullanılanlar veya tenkis edilenlerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 446).

904 Ödenekler Hesabı, muhasebe birimlerine gelen ödenekler ile bunlardan yapılan tenkislerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 448).

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı, mali yılın sonuna kadar hizmetin yerine getirildiği veya malın teslim alındığı halde, mahsubu yapılamadığından mahsup dönemine aktarılan ön ödemeler için saklı tutulan ödenekler ile bunlardan mahsup dönemi sonuna kadar kullanılanlar veya tenkis edilenlerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 452).

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı, mali yılın sonuna kadar hizmetin yerine getirildiği veya malın teslim alındığı halde, mahsubu yapılamadığından mahsup dönemine aktarılan ön ödemeler için saklı tutulan ödenekler; bunlardan mahsup dönemi sonuna kadar kullanılanlar veya tenkis edilenlerin izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 454).

Nakit esaslı sistemde kullanılan bütçe içi avans ve krediler hesabındaki tutarlardan mahsup dönemine aktarılacaklar tutarlar için tahakkuk esaslı sistemdeki gibi aktarma kayıtları yapılmamaktaydı. Bu tutarlar yeni mali yıl açılış kaydına ait düzenlenen muhasebe fişinde, Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve

Krediler Hesabının borcuna kaydedilerek mahsup dönemine devrettirilirdi. Aynı şekilde mahsup dönemi aktarılan tutarlar için saklı tutulan ödenekler de söz konusu muhasebe fişiyle, Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabına borç, Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabına Alacak kaydı yapılarak devredilmekteydi. Mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredilerden mahsup işlemi yapılan tutarlar, Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabının borcuna ve Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabının alacağına kaydedilmekteydi. Ayrıca, bu tutarlar diğer yandan Mahsup Dönemine Aktarılan Ödeme Emirleri Hesabının borcuna ve Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabının alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilmekteydi (Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, Madde 74).

### **3.1.3.5. 835 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, Madde 432).

Giderler hesabı veya ilgili bilanço ya da maliyet hesaplarına borç, ilgili hesaplara alacak olarak kaydedilen tutarlar, aynı zamanda bu hesabın alacağına ve ilgisine göre bütçe giderleri hesabı, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı veya geçen yıl bütçe mahsupları hesabına borç kaydedilir. Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, bu hesabın alacak bakiyesi bu hesaba borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir (MYMY, Madde 433).

### **3.1.4. 89 Bütçe Uygulama Sonuçları**

Bu hesap grubu, bütçe gider ve bütçe gelir 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 olan Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabından oluşur (MYMY, Madde 434).

### 3.1.4.1. 895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

Bu hesap, 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, Madde 435). Bütçe gelirleri hesabı, bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabı ve bütçe giderleri hesabının, bütçe uygulama sonuçları hesabına aktarılması sonucunda, bu hesapta oluşacak borç bakiyesi bütçe açığı; alacak bakiyesi ise bütçe fazlası olarak tanımlanır (Adıyaman, 2013:62).

Dönem sonunda bütçe giderleri hesabının, bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının ve bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gelir yansıtma hesabının borç bakiyeleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Ayrıca dönem sonunda bütçe gelirleri hesabının ve bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gider yansıtma hesabının alacak bakiyeleri bu hesabın alacağına kaydedilir (MYMY, Madde 436 ).

Örnek 15: Dönem sonunda Bor Malmüdürlüğünün geçici mizanında bütçe gelirleri hesabı 8.862.214,68 lira alacak bakiyesi vermiştir. İlgili tutar bütçe uygulama sonuçları hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

31/12/2013			
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>8.862.214,68</b>	
800.1.1.1.3 Gelir Vergisi Tevkifatı	5.524.373,12		
800.1.3.1.2 Tevkif Suretiyle			
Kesilen KDV	387.419,84		
800.1.5.1.1 Damga Vergisi	879.043,26		
800.3.1.1.1 Şartname, Basılı Evrak			
Form Satış Gelirleri	2.781,00		
800.3.1.1.11 Nüfus Cüzdanı Satış			
Bedeli	25.727,00		
800.3.1.1.12 Aile Cüzdanı Satış			
Bedeli	41.252,50		

800.3.1.1.13 Sürücü Belgesi Satış Bedeli	100.748,00		
800.3.1.1.15 Motorlu Araç Trafik Belgesi Satış Bedeli	88.555,00		
800.3.1.1.16 Motorlu Araç Tescil Belgesi Satış Bedeli	81.130,00		
800.3.1.1.99 Diğer Mal Satış Gelirleri	3.862,10		
800.3.5.1.1 Döner Sermayelerin Aylık Gayrisafi Hasılatından Aktarmalar	68.986,14		
800.3.5.1.2 Döner Sermayelerin Yılsonu Karlarından Aktarmalar	2.047,25		
800.3.6.1.1 Lojman Kira Gelirleri	66.921,83		
800.3.6.1.2 Ecrimisil Gelirleri	87.662,12		
800.3.6.1.99 Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri	271.727,69		
800.3.6.3.2 İrtifak Hakkı Gelirleri	201.487,40		
800.5.1.9.1 Kişilerden Alacaklar Faizleri	2.488,69		
800.5.1.9.99 Diğer Faizler	192.651,29		
800.5.3.1.1 Yargı Para Cezaları	11.521,50		
800.5.3.2.1 Trafik Para Cezaları	516,00		
800.5.3.2.99 Diğer İdari Para Cezaları	109.009,48		
800.5.3.4.1 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları	816,57		
800.5.3.9.99 Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Para Cezaları	4.307,41		

800.5.9.1.1 İrat Kaydedilecek Nakdi Teminatlar	972,00		
800.5.9.1.6 Kişilerden Alacaklar	82.380,40		
800.5.9.1.99 Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Çeşitli Gelirler	133.303,80		
800.6.1.4.1 Arazi Satışı	482.041,01		
800.6.2.9.99 Diğer Çeşitli Taşınır Satış Gelirleri	8.482,28		
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>			<b>8.862.214,68</b>
895.0.0.0.0 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı	8.862.214,68		
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi ( Bütçe Hesapları )			

Örnek 16: Dönem sonunda Bor Malmüdürlüğünün geçici mizanında bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabı 1.818.070,28 lira borç bakiyesi vermiştir. İlgili tutar bütçe uygulama sonuçları hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

<b>31/12/2013</b>			
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA</b>			
<b>SONUÇLARI HESABI</b>		<b>1.818.070,28</b>	
895.0.0.0.0 Bütçe Uygulama			
Sonuçları Hesabı	1.818.070,28		
<b>810 BÜTÇE</b>			
<b>GELİRLERİNDEN</b>			
<b>RET VE İADELER</b>			
<b>HESABI</b>			<b>1.818.070,28</b>
810.1.1.1.3 Gelir Vergisi			
Tevkifatı	1.785.909,65		
810.1.5.1.1 Damga			
Vergisi	207,88		
810.3.6.1.1 Lojman Kira			
Gelirleri	747,43		
810.5.1.9.1 Kişilerden			
Alacaklar			
Faizleri	164,01		
810.5.9.1.1 İrat			
Kaydedilecek			
Nakdi			
Teminatlar	25.000,00		
810.5.9.1.6 Kişilerden			
Alacaklar	132,45		
810.5.9.1.99 Yukarıda			
Tanımlanmayan			
Diğer Çeşitli			
Gelirler	5.908,86		

Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi ( Bütçe Hesapları )			
--	--	--	--

Örnek 17: Dönem sonunda Bor Malmüdürlüğünün geçici mizanında bütçe giderleri hesabı 96.384.425,42 lira borç bakiyesi vermiştir. İlgili tutar bütçe uygulama sonuçları hesabına aktarılarak kapatılmıştır. (Bu örnek ekonomik kod ayırımına gidilmeden oluşturulmuştur.)

<b>31/12/2013</b>		
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>	<b>96.384.425,42</b>	
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>96.384.425,42</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Bütçe Hesapları)		

Örnek 18: Bor Malmüdürlüğünün geçici mizanında gelir yansıtma hesabı 7.044.144,40 lira borç bakiyesi, gider yansıtma hesabı 96.384.425,42 lira alacak bakiyesi vermiştir. Bütçe uygulama sonuçları üretildikten sonra ilgili tutarlar bütçe uygulama sonuçları hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

<b>31/12/2013</b>		
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>	<b>7.044.144,40</b>	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>7.044.144,40</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Bütçe Hesapları)		

<b>31/12/2013</b>		
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>	<b>96.384.425,42</b>	
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>		<b>96.384.425,42</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi ( Bütçe Hesapları )		

Nakit esaslı sistemde yılsonunda hesapların kapatma işlemi yapılmamaktaydı. Nakit esaslı sistemin uygulamasına kaynak olan 14.01.1990 tarihli Devlet Muhasebe Yönetmeliğinde devir veren veya devir vermeyen hesaplar belirtilmiştir. Devir veren hesaplarla ilgili olarak devir listesi düzenlenerek hesaplar ertesi yıla aktarılmaktaydı.

## SONUÇ

Devlet muhasebesi, devletin parasal işlemlerini kayıt altına alan, bütçe hedefleri kontrolünü sağlayan, belirli tarihler itibariyle mali durumunu ve belli dönemlerde de sonuçlarını raporlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutmak ve raporlamak görevini üstlenmektedir. Bu bağlamda, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtarıdır. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi, hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve sonraki dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam kaynaktır. Bu yönüyle devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politikacılara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması aşamalarında, doğru ve tutarlı bilgi sağlamaktadır. Devlet muhasebesinin, kontrol ve yönetim olmak üzere iki amacının olduğu görülmektedir. Kontrol amacı, bütçe uygulamalarının kanunlarda belirtildiği gibi gelişip gelişmediğinin ve muhasebeye konu olan işlemlerin kontrol edilmesi, yönetim amacının ise devlet faaliyetlerinin akışı ve neticeleri ile ilgili yönetime bilgi vermek ve devlet hizmetlerinin maliyetlerinin tespit edilerek, verimlilik karşılaştırmaları yapmak şeklinde gerçekleşir.

Devlet muhasebesi sistemleri ile ilgili görüşler incelenirken karşımıza iki görüş çıkmaktadır. Bunlar klasik ve çağdaş görüşlerdir. Klasik görüşe göre, devlet muhasebesi bir bütçe muhasebesidir ve devletin nakit hesabı dışında kalan mal varlığı, devlet muhasebesi kavramı içine girmemektedir. Çağdaş görüşe göre ise devlet tüzel bir kişiliğe sahiptir. Dolayısıyla borçlu ve alacaklı olması ve bir mala sahip olması mümkündür. Bugün Türkiye’de uygulanan devlet muhasebesi sisteminde, devletin taşınır ve taşınmaz mallarının kayıt altına alındığı ve devlet faaliyetleri ile ilgili mali işlemlerin kayıtlarının tutulduğu görülmektedir.

Devlet muhasebesi sistemlerini tarihsel gelişim sürecinde sınıflandırmasında karşımıza, klasik görüş çerçevesinde şekillenen Kameral Muhasebe Sistemi ve Schneider Muhasebe Sistemi çıkmaktadır. Çağdaş görüş çerçevesinde ise Constante

Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemi çıkmaktadır. Bu sistemler arasında temel ayırım, nakit dışında kalan ancak tahakkuk etmiş mali olayların ve devlete ait mal varlıklarının kaydının yapılıp yapılmayacağı olmaktadır.

Devlet muhasebesinde kullanılan çeşitli kayıt sistemlerinde de aynı ayırımın etkili olduğunu görmekteyiz. Ancak günümüz dünyasına bakıldığında, işlemler ve olayların, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktığında kaydedilmesinin faydalarının da tartışılmaz olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışma, ülkemizde tahakkuk esasına göre yapılan muhasebe kayıtları ile nakit esasına göre yapılan bütçe işlemleri arasında, bağlantının yansıtma hesapları ile kurulduğunu göstermek ve bu bağlamda yapılmakta olan bütçe kayıt uygulamalarını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çünkü ülkemizde, 5018 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile bütçe işlemleri nakit esasına, bütçe dışındaki bütün işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kayıt altına alınması zorunlu hale getirilmiştir.

Gerek teorideki ve gerekse uygulamadaki yapısı ve tekniğiyle mali alanda önemli bir yer tutan ve özellikle devletin üstlendiği görevlerin görünümünü yansıtan bir niteliğe sahip olan bütçe uygulamalarının halen nakit esaslı muhasebe temelinde yapılıyor olması, devlet muhasebesinin tamamen tahakkuk esaslı sisteme geçtiği konusundaki yanlış yargıları da düzeltmektedir.

Devletin kamusal görevlerini yerine getirirken, sağlıklı veri ve güvenilir istatistiki bilgi oluşturmak gayesiyle geliştirilmiş bir kodlama sistematiğine dayanan analitik bütçe sınıflandırmasının, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte uygulanma şeklinin anlaşılması ve açıklanması devlet muhasebesini yeni öğrenenlere ve kamu kurumlarında devlet muhasebesi uygulayıcılarına faydalı olacaktır. Bu çalışma, içeriğinde bulundurduğu uygulama örnekleri ve sürecin başından sonuna kadar örnek işlemleri ve raporlarını gösteren genel örnek uygulaması ile ilgili uygulamacılara yol gösterme amacını da taşımaktadır. Bu bağlamda elde edilen bilgilerin, uluslararası standartlara uygun olarak her türlü analizi ve karşılaştırılması yapılırken dayandığı esasların da bilinmesi faydalı olacaktır.

Sonuç olarak, üçüncü bölümde verilen örneklerde de görüldüğü üzere devletin faaliyetlerine ait tüm mali işlemlerin muhasebe kaydının oluşturulmasında nakit esaslı sistem yetersiz kalmakta ve ihtiyaçlara cevap verebilecek mali raporlar üretilmemektedir. Bu sıkıntıları ortadan kaldırmak amacıyla, Türkiye’de sağlıklı bir

mali yönetim ve devlet muhasebe sistemi kurulmuştur. Bu sistemle devletin tüm mali işlemlerinin muhasebe kaydı yapılabilmektedir. Bu sistemle birlikte uygulanan analitik bütçe sistemi ile de kamu idarelerinin hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tek düzelik sağlanmıştır. Bu sayede bütçeyi ilgilendiren işlemler ve diğer faaliyetlerin takip edilmesi daha kolay hale getirilmiştir. Böylece mali tablolar zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanmakta ve Kesin Hesap Kanunu'nun çıkarılmasına temel teşkil edilecek veriler üretilmektedir. Nakit esaslı sistem ve tahakkuk esaslı sistemin birlikte nasıl çalıştığı ve uygulaması ise ayrı bir konuyu oluşturmaktadır. Bu konu ise çalışmamızda gerçek uygulama örnekleri ile açıklanmaya çalışılmıştır.



## **EKLER**

### **EK 1: Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Muhasebesi Hesap Planı**

#### **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 İkazından 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

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 Akreditifler 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

226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

#### **23 Kurum Alacakları**

230 Dış Borcun İkazından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

**24 Mali Duran Varlıklar**

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermaye Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)

248 Diğer Mali 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 Hizmet İmtiyaz Varlıkları 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 (-)

**3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

**30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar**

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

307 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı

308 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

**31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar**

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

**32 Faaliyet Borçları**

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

325 Nakit Talep ve Tahsisler Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

**33 Emanet Yabancı Kaynaklar**

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlik Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

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 Tahsilât 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 Mali Borçlar**

403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

407 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı

408 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

**41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar**

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

**42 Faaliyet Borçları**

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

**43 Diğer Borçlar**

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelemiş 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

**54 Yedekler**

540 Yasal Yedekleri 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

698 Enflasyon Düzeltmesi 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 Hesabı**

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

## **9 Nazım Hesapları**

### **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 Alınan Teminat Mektupları Hesabı

911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

914 Verilen Teminat Mektupları Hesabı

915 Verilen Teminat Mektupları Karşılığı Hesabı

### **92 Taahhüt Hesapları**

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı

923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabı

### **93 Verilen Garantiler Hesapları**

930 Verilen Garantiler hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

932 Verilen Taahhüt Belgeleri Hesabı

933 Verilen Taahhüt Belgeleri Karşılığı Hesabı

934 Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabı

935 Borç Üstlenim Taahhütleri 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 Kâğıtlar 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

## EK 2: Ödeme Emri Belgesi

### ÖDEME EMRİ BELGESİ

Muhasebe Birimi Kodu																											
Muhasebe Birimi Adı															Bütçe Yılı				Adı, Soyadı/Unvanı								
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim		Yevmiyenin										Tarihi		No.su		İlgili in	T.C./ Vergi Kimlik No							
																				Banka Şube Adı							
Kurum Adı																			Banka Hesap Numarası								
Birim Adı																			Bağlı Olduğu Vergi Dairesi								
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Yardımcı Hes.Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı									
														Borç		Alacak											
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	TL	Kr	TL	Kr										
																		Toplam:									
																		Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı:									

Yukarıda yazılı ..... Bütçe Gideri tahakkuk ettirilmiştir. Ödenmesi / Mahsubu gerekir.

Ödeme Emri Belgesi No.	Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı		Vergi İndirimi Toplamı		Kesinti Toplamı		Ödenmesi Gereken		Çek / Gönderme Emri No.
	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr	

..... / ..... / 20.....  
Düzenleyen \*  
Adı, Soyadı

TETKİK EDEN				AÇIKLAMA VE EKLER							
Memur		Şef		Muhasebe Yetkilisi Yrd.							
ÖDEMEYE ESAS BELGENİN											
Türü		Tarihi		No.su		Tutar					
						TL		Kr			
..... / ..... / 20 .....				Uygundur ..... / ..... / 20 .....				Ödeyiniz / Mahsup Ediniz ..... / ..... / 20 .....			
				Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı				Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı			
Yalnız : ..... aldım.											

(\*) Gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

M.Y.M.Y. Örnek:1/A

### EK 3: Muhasebe İşlem Fişi ( Ön Yüz )

#### MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Muhasebe Birimi Kodu											Bütçe Yılı				İlgilinin	Adı, Soyadı/Unvanı									
Muhasebe Birimi Adı											Tanhi					T.C./ Vergi Kimlik No									
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim		Yevmiyenin				No.su				Banka Şube Adı												
Kurum Adı																Banka Hesap Numarası									
Birim Adı																	Bağlı Olduğu Vergi Dairesi								
Hesap No.	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans. Kodu	Ekonomik / Yardımcı Hes. Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı							
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	Borç		Alacak									
															TL	Kr	TL		Kr						
																		Toplam:							

MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLERDE																		
MUHASEBE BİRİMİNİN					KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN													
Vergilendirme Dönemi					Kodu		Adı			Yevmiye Tarihi		Yevmiye Numarası						
TAHSİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE										AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)								
Alındı No.		Çek No / Gönderme Emri No			Düzeltilme Fişi/Düzeltilme 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								
										TL		Kr						
..... / ..... / 20..... Düzenleyen * Adı, Soyadı			..... / ..... / 20 .....					Uygun ..... / ..... / 20 .....			Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı		Ödeyiniz / Mahsup Ediniz ..... / ..... / 20 .....		Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı		Tahsil Edilmiştir / Ödenmiştir ...../...../20..... Veznedar Adı, Soyadı	
Yalnız : .....										Aldım.								

(\*) Gerçekleştirme görevlileri arasında harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

M.Y.M.Y. Ömek: 2 (Ön Yüz)



## EK 5: Düzeltme ve İade Belgesi

T.C.

.....  
.....Muhasebe Birimi

### DÜZELTME VE İADE BELGESİ

Bütçe Yılı	
Sıra No	

<b>ALACAKLININ</b>	Adı ve Soyadı: .....		T.C./Vergi Kimlik No : .....				
	Adresi : .....						
<b>DÜZELTME KONUSU TUTARIN</b>	Yılı	Tahsilata Ait Belgenin Tarih ve Numarası		Türü			
<b>DÜZELTME TABLOSU</b>							
Tahakkuk Eden		Tahakkuk Etmesi Gereken		Tahsil Edilen		İadesi Gereken	
TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
<b>YAPILAN TAHSİLAT VE DÜZELTME NEDENİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMA</b>							
Düzenleyen .../.../20..		Uygun Görüşle Sunulur .../.../20..		Uygundur .../.../20..			
Adı Soyadı : .....		Şef/Muhasebe Yet. Yrd.		Muhasebe Yetkilisi			
Unvanı : .....		.....		.....			
İmzası : .....		.....		.....			

M.Y.M.Y. Örnek: 39

**EK 6: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Ekli (I) Sayılı  
Cetvel**

<b>GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ</b>			
1	Türkiye Büyük Millet Meclisi	25	Gençlik ve Spor Bakanlığı
2	Cumhurbaşkanlığı	26	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
3	Başbakanlık	27	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
4	Anayasa Mahkemesi	28	Kalkınma Bakanlığı
5	Yargıtay	29	Orman ve Su İşleri Bakanlığı
6	Danıştay	30	Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
7	Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	31	Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
8	Sayıştay	32	Jandarma Genel Komutanlığı
9	Adalet Bakanlığı	33	Sahil Güvenlik Komutanlığı
10	Milli Savunma Bakanlığı	34	Emniyet Genel Müdürlüğü
11	İçişleri Bakanlığı	35	Diyanet İşleri Başkanlığı
12	Dışişleri Bakanlığı	36	Hazine Müsteşarlığı
13	Maliye Bakanlığı	37	Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
14	Milli Eğitim Bakanlığı	38	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
15	Sağlık Bakanlığı	39	Devlet Personel Başkanlığı
16	Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	40	Türkiye İstatistik Kurumu
17	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Başkanlığı	41	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
18	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	42	Gelir İdaresi Başkanlığı
19	Kültür ve Turizm Bakanlığı	43	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
20	Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	44	Meteoroloji Genel Müdürlüğü
21	Avrupa Birliği Bakanlığı	45	Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
22	Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	46	Türkiye Halk Sağlığı Kurumu
23	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	47	Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
24	Ekonomi Bakanlığı	48	Göç İdaresi Genel Müdürlüğü

**EK 7: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Ekli (II) Sayılı Cetvel**

<b>ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER</b>			
<b>A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri</b>			
1	Yüksek Öğretim Kurulu	28	Yıldız Teknik Üniversitesi
2	Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı	29	Yüzüncü Yıl Üniversitesi
3	İstanbul Üniversitesi	30	Gaziantep Üniversitesi
4	İstanbul Teknik Üniversitesi	31	Abant İzzet Baysal Üniversitesi
5	Ankara Üniversitesi	32	Adnan Menderes Üniversitesi
6	Karadeniz Teknik Üniversitesi	33	Afyon Kocatepe Üniversitesi
7	Ege Üniversitesi	34	Balıkesir Üniversitesi
8	Atatürk Üniversitesi	35	Celal Bayar Üniversitesi
9	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	36	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
10	Hacettepe Üniversitesi	37	Dumlupınar Üniversitesi
11	Boğaziçi Üniversitesi	38	Gaziosmanpaşa Üniversitesi
12	Dicle Üniversitesi	39	Gebze Teknik Üniversitesi
13	Çukurova Üniversitesi	40	Harran Üniversitesi
14	Anadolu Üniversitesi	41	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
15	Cumhuriyet Üniversitesi	42	Kafkas Üniversitesi
16	İnönü Üniversitesi	43	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
17	Fırat Üniversitesi	44	Kırıkkale Üniversitesi
18	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	45	Kocaeli Üniversitesi
19	Selçuk Üniversitesi	46	Mersin Üniversitesi
20	Uludağ Üniversitesi	47	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
21	Erciyes Üniversitesi	48	Mustafa Kemal Üniversitesi
22	Akdeniz Üniversitesi	49	Niğde Üniversitesi
23	Dokuz Eylül Üniversitesi	50	Pamukkale Üniversitesi
24	Gazi Üniversitesi	51	Sakarya Üniversitesi
25	Marmara Üniversitesi	52	Süleyman Demirel Üniversitesi
26	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi	53	Bülent Ecevit Üniversitesi
27	Trakya Üniversitesi	54	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

55	Galatasaray Üniversitesi	85	Muş Alparslan Üniversitesi
56	Ahi Evran Üniversitesi	86	Mardin Artuklu Üniversitesi
57	Kastamonu Üniversitesi	87	Batman Üniversitesi
58	Düzce Üniversitesi	88	Ardahan Üniversitesi
59	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	89	Bartın Üniversitesi
60	Uşak Üniversitesi	90	Bayburt Üniversitesi
61	Recep Tayip Erdoğan Üniversitesi	91	Gümüşhane Üniversitesi
62	Namık Kemal Üniversitesi	92	Hakkari Üniversitesi
63	Erzincan Üniversitesi	93	Iğdır Üniversitesi
64	Aksaray Üniversitesi	94	Şırnak Üniversitesi
65	Giresun Üniversitesi	95	Tunceli Üniversitesi
66	Hitit Üniversitesi	96	Yalova Üniversitesi
67	Bozok Üniversitesi	97	Türk-Alman Üniversitesi
68	Adıyaman Üniversitesi	98	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
69	Ordu Üniversitesi	99	Bursa Teknik Üniversitesi
70	Amasya Üniversitesi	100	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
71	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	101	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
72	Ağrı Dağı Üniversitesi	102	Necmettin Erbakan Üniversitesi
73	Sinop Üniversitesi	103	Abdullah Gül Üniversitesi
74	Siirt Üniversitesi	104	Erzurum Teknik Üniversitesi
75	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	105	Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
76	Karabük Üniversitesi	106	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
77	Kilis 7 Aralık Üniversitesi	107	Sağlık Bilimleri Üniversitesi
78	Çankırı Karatekin Üniversitesi	108	Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi
79	Artvin Çoruh Üniversitesi	109	İskenderun Teknik Üniversitesi
80	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	110	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
81	Bitlis Eren Üniversitesi	111	Türkiye Uluslar arası İslam, Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
82	Kırklareli Üniversitesi		
83	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi		
84	Bingöl Üniversitesi		
<b>B) Özel Bütçeli Diğer İdareler</b>			
1	Savunma Sanayi Müsteşarlığı	22	Türk Standartları Enstitüsü

2	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu	23	Türk Patent Enstitüsü
3	Atatürk Araştırma Merkezi	24	Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
4	Atatürk Kültür Merkezi	25	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
5	Türk Dil Kurumu	26	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
6	Türk Tarih Kurumu	27	Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı
7	Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü	28	GAP Bölge Kalkınma İdaresi
8	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu	29	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
9	Türkiye Bilimler Akademisi	30	Kamu Denetçiliği Kurumu
10	Türkiye Adalet Akademisi	31	Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
11	Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu	32	Mesleki Yeterlilik Kurumu
12	Karayolları Genel Müdürlüğü	33	Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
13	Spor Genel Müdürlüğü	34	Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı
14	Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü	35	Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
15	Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü	36	Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
16	Orman Genel Müdürlüğü	37	Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
17	Vakıflar Genel Müdürlüğü	38	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
18	Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü	39	Türkiye Su Enstitüsü
19	Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü	40	Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu
20	Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü	41	Türkiye İnsan Hakları Kurumu
21	Türk Akreditasyon Kurumu	42	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı

**EK 8: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Ekli (III) Sayılı  
Cetvel**

<b>DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR</b>			
1	Radyo ve Televizyon Üst Kurulu	6	Kamu İhale Kurumu
2	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu	7	Rekabet Kurumu
3	Sermaye Piyasası Kurulu	8	Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
4	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	9	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
5	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu		

**EK 9: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Ekli (IV) Sayılı  
Cetvel**

<b>SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI</b>	
1	Sosyal Güvenlik Kurumu
2	Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü



**EK 10: Örnek Uygulama****ÖRNEK UYGULAMA**

Malmüdürlüğünün 30/11/2015 tarihli Mizanı

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
100-Kasa Hesabı	4.631.507,59	4.628.749,89
102-Banka Hesabı (102.05.01)	119.575.802,26	119.575.802,26
102-Banka Hesabı (102.05.02)	4.886.778,00	4.886.778,00
103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	119.455.551,26	119.455.551,26
108-Diğer Hazır Değerler Hesabı	2.926.250,00	2.926.250,00
126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	12.070,00	0,00
127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	846.179,39	542.766,58
140-Kişilerden Alacaklar Hesabı	104.345,10	98.286,11
150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	2.939.111,47	1.532.558,30
160-İş Avans ve Kredileri Hesabı	198.518,17	198.518,17
161-Personel Avansları Hesabı	11.500,00	11.500,00
162-Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	2.991.512,43	2.991.512,43
227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	860.847,36	0,00
250-Arazi ve Arsalar Hesabı	670.155.810,69	1.390.885,51
251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	344.512,40	0,00
252-Binalar Hesabı	85.440.140,65	0,00
253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	1.798.963,28	39.011,51
254-Taşıtlar Hesabı	502.007,84	153.285,00
255-Demirbaşlar Hesabı	9.887.620,29	1.144.194,16
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.266.335,34	14.709.155,89
320-Bütçe Emanetleri Hesabı	8.910,93	8.910,93
323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı	313.566,89	313.566,89
325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	119.572.554,50	119.621.529,63
330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.668.432,82	1.812.684,61
332-Okul Pansiyonları Hesabı	2.175.485,58	3.243.403,59
333-Emanetler Hesabı	2.596.623,91	2.668.082,04
361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	20.533.379,59	20.606.380,10
362-Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilât Hesabı	220.868,17	225.860,76
363-Kamu İdareleri Payları Hesabı	475.154,44	475.603,65
430-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	0,00	6.564.957,79
500-Net Değer Hesabı	328.346,25	759.721.516,24
510-Nakit Hareketleri Hesabı	6.599.032,06	121.028.006,25
511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	10.139.222,97	1.165.184,98
519-Değer Hareketleri Sonuç Hesabı	2.070.721,24	101.382.121,46
580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	109.310.138,25	0,00
591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı	102.852.284,14	102.852.284,14
600-Gelirler Hesabı	42.476,03	12.454.478,35
630-Giderler Hesabı	120.742.215,88	55.400,69
800-Bütçe Gelirleri Hesabı	28.796,54	10.578.108,93
805-Gelir Yansıtma Hesabı	10.579.689,44	2.466.141,09
810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	2.437.344,55	1.580,51
830-Bütçe Giderleri Hesabı	116.889.011,39	88.646,32
831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hes.	376.630,54	376.630,54
835-Gider Yansıtma Hesabı	121.564,32	116.921.929,39

903-Kullanılacak Ödenekler Hesabı	86.987.240,77	85.457.311,46
904-Ödenekler Hesabı	239.312,78	86.987.240,77
905-Ödenekli Giderler Hesabı	85.217.998,68	0,00
910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı	1.673.939,25	518.790,00
911-Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	518.790,00	1.673.939,25
940-Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı	1.185.184,50	967.174,50
942-Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı	1.587.852,90	1.428.372,90
945-Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı	806.097,90	1.183.587,90
948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı	1.812.914,30	630.564,52
949- Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı	630.564,52	1.812.914,30
<b>Toplam</b>	<b>1.839.577.709,55</b>	<b>1.839.577.709,55</b>



## ARALIK AYI İŞLEMLERİ

- 1- 30/11/2015 tarihinde Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS) üzerinden Bor Malmüdürlüğünden hizmet alan harcama birimlerinin ihtiyaçlarına istinaden Hazine Müsteşarlığından talep edilen 82.445,40TL. Malmüdürlüğü hesabına gelmiştir. Talebi karşılanan nakitler hak sahiplerinin hesaplarına aktarılmıştır.
- 2- İlçe Müftülüğü tarafından personele sehven fazla ödenen 12,68 lira Asgari Geçim İndirimi Yardımı, İlçe Müftülüğü tarafından Malmüdürlüğüne gönderilen resmi yazı gereğince Kişilerden Alacaklar takip dosyası açılarak tahakkuk ettirilmiştir. Söz konusu tutar aynı gün personelden faizsiz tahsil edilmiştir.
- 3- Malmüdürlüğü ambarında bulunan 388,80 liralık kırtasiye malzemeleri (A4 fotokopi kağıdı), personelin ihtiyacına binaen tüketime verilmiş olup, üçer aylık dönemler halinde düzenlenen ‘‘tüketim malzemeleri çıkış raporu’’ muhasebe birimine verilmiştir.
- 4- İlçe Nüfus Müdürlüğünün Kasım ayında yapmış oldukları ek çalışma karşılığı bedeli olan 2.750,62 lira için Ödeme Emri Belgesi düzenlenmiştir. Düzenlenen Ödeme Emri Belgesi eki kanıtlayıcı belgeler ile birlikte Malmüdürlüğüne teslim edilmiştir. İlgili ödemedden 20,86 lira Damga Vergisi kesintisi yapılmıştır. Harcama belgeleri incelenerek Ödeme Emri Belgesi aynı gün muhasebeleştirilmiştir.
- 5- İlçe Emniyet Müdürlüğü Muhasebe Yetkilisi Mutemedine verilen değerli kâğıtların (sürücü belgesi, trafik belgesi, ehliyet) satışından tahsil edilen 11.475,00 lira, yasal süresi içerisinde Malmüdürlüğü Veznesine yatırılmıştır.
- 6- Vadeli satışı yapılan hazineye ait taşınmazın 1.620,78 liralık taksidi, vadesinde faizi ile birlikte tahsil edilmiştir. (Faiz: 286,24 lira, Kamu İdare Payı: 182,82 lira)

- 7- İlçe Nüfus Müdürlüğü tarafından, Nüfus Cüzdanının kaybedilmesi nedeni ile vatandaşa verilen 89 lira idari para cezası, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ilgili tarafından Malmüdürlüğü Veznesine 66,75 lira olarak indirimli yatırılmıştır. Tahsilât tahakkuksuz yapılmıştır.
- 8- Fen Lisesi Pansiyonuna, pansiyonda yatılı kalan öğrenci ihtiyaçlarında kullanılmak üzere 50.000,00 lira ödenek gelmiştir.
- 9- Malmüdürlüğü Milli Emlak Servisi tarafından satışı yapılacak hurda malzeme ihalesine katılmak isteyen vatandaş tarafından 945,00 lira geçici teminat tutarı vezneye yatırılmıştır.
- 10- Milli Eğitim Müdürlüğüne tüketim malzemeleri alımı amacı ile gönderilen ödenekten kullanılmayan 843,00 liralık kısım tenkis edilmiştir.
- 11- Fen Lisesi Pansiyonuna gelen 50.000,00 liralık ödenek ile ilgili Ödeme Emri Belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler Malmüdürlüğüne teslim edilmiştir. Ödemeden %12 lik kısım olan 6.000,00 lira Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Saymanlığına gönderilmek üzere emanet hesaplarına, kalan %88 lik kısım ise okul pansiyonları hesabına kaydedilerek muhasebeleştirme işlemleri tamamlanmıştır.
- 12- Vergi Dairesi Müdürlüğüne, idare hizmetlerinde kullanılmak üzere KDV dahil 6.995,10 liralık tüketim malzemesi (kırtasiye) alınmıştır. Ödemeden 58,73 lira Damga Vergisi kesintisi yapılmıştır.
- 13- Huzurevi ve Rehabilitasyon Merkezi Müdürlüğüne hizmet aracının trafik sigortasının yapılabilmesi için 500,00 lira avans çekilmiştir.
- 14- Malmüdürlüğü Milli Emlak Servisi tarafından satışı yapılacak hurda malzeme ihalesine katılan vatandaşın yatırmış olduğu 945,00 lira tutarındaki geçici teminatı, ihalenin başka bir istekli üzerinde kalması nedeni ile Malmüdürlüğü Veznesinden iade edilmiştir.

- 15- Kasım ayı personel maaş ödemelerine ilişkin, 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabına alınan 73.000,51 liralık prim ödemeleri, ilgili harcama birimlerinin SGK Bildirgelerini Malmüdürlüğüne teslim etmeleri sonucunda Sosyal Güvenlik Kurumu banka hesaplarına aktarılmıştır.
- 16- Fen Lisesi Müdürlüğü, pansiyonda kullanılmak üzere KDV dahil 15.022,63 liralık ranza alımı yapılmıştır. Alıma ilişkin ödemedeki 120,69 lira Damga Vergisi kesilmiştir. Ayrıca pansiyonda kullanılan elektrik bedeli olan 3.200,00 lira elektrik dağıtım şirketine 25,71 lira Damga Vergisi kesilerek ödenmiştir.
- 17- Devlet Hastanesi tarafından bedeli Sağlık Bakanlığı tarafından karşılanan tutuklu ve hükümlülere ait 6.740,00 liralık tedavi giderleri ödenek yetersizliğinden ödenememiştir; ilgili ödeme belgesi muhasebeleştirilmek üzere Malmüdürlüğüne teslim edilmiştir.
- 18- Huzurevi ve Rehabilitasyon Merkezi Müdürlüğüne hizmet aracının trafik sigortasının yapılabilmesi için çekilen 500,00 liralık avans, yasal süresi içerisinde kanıtlayıcı belgeleri ile birlikte mahsup edilmiştir. Sehven kesilmeyen 4,02 liralık Damga Vergisi Malmüdürlüğü Veznesine yatırılmıştır.
- 19- Gün sonu Veznede bulunan 9.500,00 lira nakit fazlası T.C. Ziraat Bankası Tahsilât hesabına Teslimat Müzekkeresi ile yatırılmıştır. Bankaya yatırılan tutar ertesi gün Hazine Müsteşarlığına aktarılmıştır.
- 20- Pansiyona aktarılan ödeneklerden emanete alınan 12.500,00 liralık %12'lik tutar, Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Saymanlığına "muhasebe birimleri arası işlemler" ile aktarılmıştır.

21- Devlet Hastanesi tarafından 4/B’li personel Aralık ayı maaş belgeleri Malmüdürlüğü Muhasebe Servisine teslim edilmiştir.

<b>Tahakkuk</b>	<b>Kesinti</b>
Ücret: 43.936,75 Sosyal Hak: 109,42 Asgari Geçim İndirimi: 193,74 Sosyal Güvenlik Kurumu Ödemeleri: 455,33 Maaş Avansları: 2.785,83	Sosyal Güvenlik Primi: 1.532,55 Damga Vergisi: 33,71 Gelir Vergisi: 571,26 Sendika Aidatı: 11,87 İcra: 507,69
<b>Toplam: 47.481,07</b>	<b>Toplam: 2.657,08</b>
<b>Personele Ödenecek Tutar: 44.823,99</b>	

22- Adliyeden gelen resmi yazı üzerine, 2015 yılında Hazineye gelir kaydedilen 2.500,00 liralık adli teminat vatandaşın banka hesabına aktarılmıştır.

23- İlçe Nüfus Müdürlüğü tarafından Nüfus Cüzdanının kaybetmesi nedeni ile vatandaşa verilen ve tahsilâtı sağlanan 66,75 liralık idari para cezasının yersiz olduğu anlaşıldığından aynı gün düzeltme kaydı yapılarak Malmüdürlüğü Veznesinden vatandaşa iade edilmiştir.

24- Sağlık Bakanlığı tarafından bedeli karşılanan tutuklu ve hükümlülere ait tedavi giderlerinin ödenebilmesi için 15.000,00 lira ödenek gelmiştir Ödenek yetersizliği nedeni ile bütçeleştirilmiş borçlar hesabına alınan 6.740,00 liralık tedavi gideri ödemesi, düzenlenen Muhasebe İşlem Fişi ile yapılmıştır.

25- Devlet Hastanesi 4/B’li maaşından kesilen ve emanet hesaplarına alınan 11,87 liralık sendika aidatı süresi içerisinde Sendika Genel Merkezinin banka hesabına aktarılmıştır.

26- Devlet Hastanesi 4/B’li maaşından ve emanet hesaplarına alınan 507,69 liralık icra kesintisi süresi içerisinde İcra Dairesi Müdürlüğü banka hesabına aktarılmıştır. İşleme ait Nazım Hesap kayıtları yapılmıştır.

27- Ay sonu ödenekli gider kayıtları yapılmıştır.

28- Kullanılmayan ödenekler tenkis edilmiştir.

## **DÖNEM SONU İŞLEMLERİ**

29- Bütçe hesapları, 895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabına aktararak kapatılmıştır.

30- Ödenek hesapları kapatılmıştır.

31- Dönem sonu itibariyle vadesi bir yılın altına inen ve 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabında kayıtlı bulunan tutarlara ilişkin muhasebe kaydı yapılmıştır.

32- "Değer Hareketleri" hesap grubundaki hesaplarda kayıtlı tutarlar 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabına aktarılmıştır.

33- Amortisman ayrılarak muhasebe kaydı yapılmıştır.

34- Faaliyet hesapları, 690 Faaliyet Sonuçları Hesabına devredilerek kapatılmıştır.

35- 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı, 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabına aktararak kapatılmıştır.

## YEVMIYE DEFTERİ

1-

<b>102 BANKA HESABI</b>	<b>82.445,40</b>	
<b>510 NAKİT HAREKETLERİ HESABI</b>		<b>82.445,40</b>
Mal Müdürlüğünün Ödeme Hesabına Para Gelmesi Kaydı		

<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>	<b>82.445,40</b>	
<b>103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI</b>		<b>82.445,40</b>
Gönderme Emri Oluşturma Kaydı		

<b>103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI</b>	<b>82.445,40</b>	
<b>102 BANKA HESABI</b>		<b>82.445,40</b>
Banka Çıkış Kaydı		

2-

<b>140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>	<b>12,68</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>12,68</b>
Kişilerden Alacaklar Tahakkuk Kaydı		

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>12,68</b>	
<b>140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI</b>		<b>12,68</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>12,68</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>12,68</b>
Kişilerden Alacaklar Tahsilât Kaydı		

3-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>388,80</b>	
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI</b>		<b>388,80</b>
Tüketim Malzemeleri Çıkış Kaydı		

4-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>2.750,62</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>20,86</b>
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>2.729,76</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>2.750,62</b>	
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>		<b>2.750,62</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>20,86</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>20,86</b>
Ek Çalışma Karşılığı Kaydı		

5-

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>11.475,00</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>11.475,00</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>11.475,00</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>11.475,00</b>
Değerli Kâğıt Satış Tahsilât Kaydı		

<b>945 DEĞERLİ KÂĞIT İŞLEMLER HESABI</b>	<b>11.475,00</b>	
<b>942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KÂĞITLAR HESABI</b>		<b>11.475,00</b>
Değerli Kâğıt Zimmet Kapatma Kaydı		

6-

<b>127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI</b>	<b>286,24</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>286,24</b>
Faiz Tahakkuk Kaydı		

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>1.620,78</b>	
<b>127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI</b>		<b>286,24</b>
<b>127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI</b>		<b>1.151,72</b>
<b>363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI</b>		<b>182,82</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>1.437,96</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>286,24</b>
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>1.151,72</b>
Hazineye Ait Taşınmazın Taksitli Satışı Tahsilâtı Kaydı		

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı, kamu idarelerine ait maddi duran varlıkların taksitli satılması durumunda ortaya çıkan alacaklar ile gelirlerden alacaklar, gelirlerden takipli alacaklar, gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar ve verilen depozito ve teminatlar hesaplarının kapsamına girmeyen ve bir yıl içinde tahsil edilmesi gereken diğer çeşitli faaliyet alacaklarının izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 62).

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı, nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinden özel kanunları gereğince, mahalli idareler ve fonlar ile diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan paylar ve bütçe gelirleri ile birlikte tahsil edilen diğer kamu idarelerine ait payların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 285).

7-

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>66,75</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>66,75</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>66,75</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>66,75</b>
İdari Para Cezası Tahsilât Kaydı		

8-

<b>903 KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b>	<b>50.000,00</b>	
<b>904 ÖDENEKLER HESABI</b>		<b>50.000,00</b>
Ödenek Kaydı		

9-

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>945,00</b>	
<b>330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI</b>		<b>945,00</b>
Geçici Teminat Alınması Kaydı		

10-

<b>904 ÖDENEKLER HESABI</b>	<b>843,00</b>	
<b>903 KULLANILCAK ÖDENEKELER HESABI</b>		<b>843,00</b>
Tenkis Kaydı		

11-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>50.000,00</b>	
<b>332 OKUL PANSİYONLARI HESABI</b>		<b>44.000,00</b>
<b>333 EMANETLER HESABI</b>		<b>6.000,00</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>50.000,00</b>	
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>		<b>50.000,00</b>
Gelen Ödeneğin Okul Pansiyonları Hesabına Aktarılması		

12-

<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI</b>	<b>6.995,10</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>58,73</b>
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>6.936,37</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>6.995,10</b>	
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>		<b>6.995,10</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>58,73</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>58,73</b>
Kırtasiye Malzemesi Alımı Kaydı		

13-

<b>160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI</b>	<b>500,00</b>	
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>500,00</b>
Avans Verilmesi Kaydı		

14-

<b>330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI</b>	<b>945,00</b>	
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>945,00</b>
Geçici Teminat İadesi Kaydı		

15-

<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI</b>	<b>73.000,51</b>	
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>73.000,51</b>
Sosyal Güvenlik Kesintilerinin Gönderilmesi Kaydı		

16-

<b>332 OKUL PANSİYONLARI HESABI</b>	<b>15.022,63</b>	
<b>255 DEMİRBAŞLAR HESABI</b>	<b>15.022,63</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>120,69</b>
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>15.022,63</b>
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>14.901,94</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>120,69</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>120,69</b>
Okul Pansiyonuna Demirbaş Alımı Kaydı		

<b>332 OKUL PANSİYONLARI HESABI</b>	<b>3.200,00</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>25,71</b>
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>3.174,29</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>25,71</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>25,71</b>
Okul Pansiyonu Elektrik Ödemesi Kaydı		

17-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>6.740,00</b>	
<b>323 BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI</b>		<b>6.740,00</b>
<b>831 ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI</b>	<b>6.740,00</b>	
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>		<b>6.740,00</b>
Bütçeleştirilmiş Borçlar Kaydı		

18-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>500,00</b>	
<b>160 İŞ AVANS VE KREDİLER HESABI</b>		<b>500,00</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>500,00</b>	
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>		<b>500,00</b>
Avans Mahsup Kaydı		

<b>100 KASA HESABI</b>	<b>4.02</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>4.02</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>4.02</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>4.02</b>
Sehven Kesilmeyen Damga Vergisi Tahsilât Kaydı		

19-

<b>108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI</b>	<b>9.500,00</b>	
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>9.500,00</b>
Kasa Fazlasının Bankaya Gönderilmesi Kaydı		

<b>102 BANKA HESABI</b>	<b>9.500,00</b>	
<b>108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI</b>		<b>9.500,00</b>
Kasa Fazlasının Bankadaki Hesaba Yatırılması Kaydı		

<b>510 NAKİT HAREKETLERİ HESABI</b>	<b>9.500,00</b>	
<b>102 BANKA HESABI</b>		<b>9.500,00</b>
Banka Hesabında Bulunan Tutarın Hazine Müsteşarlığına Aktarılması Kaydı		

20-

<b>333 EMANETLER HESABI</b>	<b>12.500,00</b>	
<b>511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI</b>		<b>12.500,00</b>
Emanette Bulunan Pansiyon %12'lerinin Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Saymanlığına Aktarılması Kaydı		

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>44.501,50</b>	
<b>630 GİDERLER HESABI (Asgari Geçim İndirimi)</b>	<b>193,74</b>	
<b>162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI</b>	<b>2.785,83</b>	
<b>600 GELİRLER HESABI</b>		<b>604,97</b>
<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI</b>		<b>1.532,55</b>
<b>333 EMANETLER HESABI (Sendika Aidatı)</b>		<b>11,87</b>
<b>333 EMANETLER HESABI (İcra Kesintisi)</b>		<b>507,69</b>
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>44.823,99</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>44.501,50</b>	
<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>		<b>44.501,50</b>
<b>810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI</b>	<b>193,74</b>	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>193,74</b>
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>	<b>604,97</b>	
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>		<b>604,97</b>
4/B'li Personel Maaşı Kaydı		

22-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>2.500,00</b>	
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>2.500,00</b>
<b>810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI</b>	<b>2.500,00</b>	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>2.500,00</b>
Gelir Kaydedilen Adli Teminatın Ödenmesi Kaydı		

23-

<b>600 GELİRLER HESABI</b>	<b>66,75</b>	
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>66,75</b>
<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>	<b>66,75</b>	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>66,75</b>
Düzeltilme Kaydı		

24-

<b>903 KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b>	<b>15.000,00</b>	
<b>904 ÖDENEKLER HESABI</b>		<b>15.000,00</b>
Ödenek Kaydı		

<b>323 BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI</b>	<b>6.740,00</b>	
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>6.740,00</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>	<b>6.740,00</b>	
<b>831 ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI</b>		<b>6.740,00</b>
Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına Alınan Tutarın Ödenmesi Kaydı		

25-

<b>333 EMANETLER HESABI</b>	<b>11,87</b>	
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>11,87</b>
Emanet Hesaplarındaki Sendika Aidatının Sendika Genel Merkezine Aktarılması Kaydı		

26-

<b>949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI</b>	<b>507,69</b>	
<b>948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI</b>		<b>507,69</b>
İcra Kesintisi Nazım Hesap Kaydı		

<b>333 EMANETLER HESABI</b>	<b>507,69</b>	
<b>325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLER HESABI</b>		<b>507,69</b>
Emanetteki İcra Kesintisinin İcra Dairesine Aktarılması Kaydı		

948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı, aynı bütçeli kamu idaresinin farklı muhasebe birimlerinin kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlardan tahsili yazıyla istenenler, icra ve diğer dairelerden gelen haciz kararları ile başka idareler adına tahsil edilmesi gereken diğer alacakların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 511).

27-

<b>905 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI</b>	<b>69.771,57</b>	
<b>903 KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b>		<b>69.771,57</b>
Ay Sonu Ödenekli Giderler Kaydı		

905 Ödenekli Giderler Hesabı, ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderleri ile Maliye Bakanlığından verilen talimat üzerine tahakkukun iptal edilmesi nedeniyle ödeneğine iade edilmesi bildirilen tutarların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 450).

28-

<b>904 ÖDENEKLER HESABI</b>	<b>1.524.314,74</b>	
<b>903 KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI</b>		<b>1.524.314,74</b>
Kullanılmayan Ödeneklerin Tenkis Edilmesi Kaydı		

Malmüdürlüğünün 31/12/2015 tarihli Genel Geçici Mizanı

HESAP ADI	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100-Kasa Hesabı	4.645.631,82	4.639.261,64	6.370,18	0,00
102-Banka Hesabı (102.05.01)	119.658.247,66	119.658.247,66	0,00	0,00
102-Banka Hesabı (102.05.02)	4.896.278,00	4.896.278,00	0,00	0,00
103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	119.537.996,66	119.537.996,66	0,00	0,00
108-Diğer Hazır Değerler Hesabı	2.935.750,00	2.935.750,00	0,00	0,00
126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	12.070,00	0,00	12.070,00	0,00
127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	846.465,63	544.204,54	302.261,09	0,00
140-Kişilerden Alacaklar Hesabı	104.357,78	98.298,79	6.058,99	0,00
150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	2.946.106,57	1.532.947,10	1.413.159,47	0,00
160-İş Avans ve Kredileri Hesabı	199.018,17	199.018,17	0,00	0,00
161-Personel Avansları Hesabı	11.500,00	11.500,00	0,00	0,00
162-Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	2.994.298,26	2.991.512,43	2.785,83	0,00
227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	860.847,36	0,00	860.847,36	0,00
250-Arazi ve Arsalar Hesabı	670.155.810,69	1.390.885,51	668.764.925,18	0,00
251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	344.512,40	0,00	344.512,40	0,00
252-Binalar Hesabı	85.440.140,65	0,00	85.440.140,65	0,00
253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	1.798.963,28	39.011,51	1.759.951,77	0,00
254-Taşıtlar Hesabı	502.007,84	153.285,00	348.722,84	0,00
255-Demirbaşlar Hesabı	9.902.642,92	1.144.194,16	8.758.448,76	0,00
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.266.335,34	14.709.155,89	0,00	13.442.820,55
320-Bütçe Emanetleri Hesabı	8.910,93	8.910,93	0,00	0,00
323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı	320.306,89	320.306,89	0,00	0,00
325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	119.654.999,90	119.777.356,05	0,00	122.356,15
330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.669.377,82	1.813.629,61	0,00	144.251,79
332-Okul Pansiyonları Hesabı	2.193.708,21	3.287.403,59	0,00	1.093.695,38
333-Emanetler Hesabı	2.609.643,47	2.674.601,60	0,00	64.958,13
361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	20.606.380,10	20.607.912,65	0,00	1.532,55
362-Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilât Hesabı	220.868,17	225.860,76	0,00	4.992,59
363-Kamu İdareleri Payları Hesabı	475.154,44	475.786,47	0,00	632,03
430-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	0,00	6.564.957,79	0,00	6.564.957,79
500-Net Değer Hesabı	328.346,25	759.721.516,24	0,00	759.393.169,99
510-Nakit Hareketleri Hesabı	6.608.532,06	121.110.451,65	0,00	114.501.919,59
511-Muhasebe Birimleri Arası	10.139.222,97	1.177.684,98	8.961.537,99	0,00

İşlemler Hesabı				
519-Değer Hareketleri Sonuç Hesabı	2.070.721,24	101.382.121,46	0,00	99.311.400,22
580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	109.310.138,25	0,00	109.310.138,25	0,00
591-Dön.Olumsuz Faal.Son.Hes.	102.852.284,14	102.852.284,14	0,00	0,00
600-Gelirler Hesabı	42.542,78	12.482.176,63	0,00	12.439.633,85
630-Giderler Hesabı	120.849.790,54	55.400,69	120.794.389,85	0,00
800-Bütçe Gelirleri Hesabı	28.863,29	10.591.936,30	0,00	10.563.073,01
805-Gelir Yansıtma Hesabı	10.593.516,81	2.468.901,58	8.124.615,23	0,00
810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	2.440.038,29	1.580,51	2.438.457,78	0,00
830-Bütçe Giderleri Hesabı	117.000.498,61	88.646,32	116.911.852,29	0,00
831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hes.	383.370,54	383.370,54	0,00	0,00
835-Gider Yansıtma Hesabı	121.564,32	117.033.416,61	0,00	116.911.852,29
903-Kullanılacak Ödenekler Hesabı	87.052.240,77	87.052.240,77	0,00	0,00
904-Ödenekler Hesabı	1.764.470,52	87.052.240,77	0,00	85.287.770,25
905-Ödenekli Giderler Hesabı	85.287.770,25	0,00	85.287.770,25	0,00
910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı	1.673.939,25	518.790,00	1.155.149,25	0,00
911-Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	518.790,00	1.673.939,25	0,00	1.155.149,25
940-Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı	1.185.184,50	967.174,50	218.010,00	0,00
942-Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı	1.587.852,90	1.439.847,90	148.005,00	0,00
945-Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı	817.572,90	1.183.587,90	0,00	366.015,00
948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı	1.812.914,30	631.072,21	1.181.842,09	0,00
949- Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı	631.072,21	1.812.914,30	0,00	1.181.842,09
<b>TOPLAM</b>	1.841.919.568,65	1.841.919.568,65	1.222.552.022,50	1.222.552.022,50

## DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

29-

<b>800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI</b>	<b>10.563.073,01</b>	
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>		<b>10.563.073,01</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Bütçe Hesapları)		

<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>	<b>119.350.310,07</b>	
<b>810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI</b>		<b>2.438.457,78</b>
<b>830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI</b>		<b>116.911.852,29</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Bütçe Hesapları)		

<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>	<b>8.124.615,23</b>	
<b>805 GELİR YANSITMA HESABI</b>		<b>8.124.615,23</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Bütçe Hesapları)		

<b>835 GİDER YANSITMA HESABI</b>	<b>116.911.852,29</b>	
<b>895 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI</b>		<b>116.911.852,29</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Bütçe Hesapları)		

30-

<b>904 ÖDENEKLER HESABI</b>	<b>85.287.770,25</b>	
<b>905 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI</b>		<b>85.287.770,25</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Ödenek Kapatma)		

31-

<b>127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI</b>	<b>860.847,36</b>	
<b>227 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI</b>		<b>860.847,36</b>
227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabında Kayıtlı Tutarlardan Vadesi Bir Yılın Altına İnen Tutarların 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına Aktarılması		

32-

<b>510 NAKİT HAREKETLERİ HESABI</b>	<b>114.501.919,59</b>	
<b>519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI</b>		<b>114.501.919,59</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Değer Hareketleri)		

<b>519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI</b>	<b>8.961.537,99</b>	
<b>511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI</b>		<b>8.961.537,99</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Değer Hareketleri)		

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı, değer hareketleri grubu içindeki hesapların yıl sonunda kalan bakiyeleri ve bu bakiyelere ilişkin olarak daha sonraki yıllarda yapılan kayıtların izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 371).

33-

<b>630 GİDERLER HESABI</b>	<b>15.022,63</b>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI</b>		<b>15.022,63</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Amortisman)		

34-

<b>600 GELİRLER HESABI</b>	<b>12.439.633,85</b>	
<b>690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI</b>		<b>12.439.633,85</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Faaliyet)		

<b>690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI</b>	<b>120.809.412,48</b>	
<b>630 GİDERLER HESABI</b>		<b>120.809.412,48</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Faaliyet)		

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı, bir faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap gruplarında yer alan hesaplarda ve enflasyon düzeltmesi hesabında kayıtlı tutarlardan, dönem faaliyet sonucunun elde edilmesi için kullanılır (MYMY, Madde 404).

35-

<b>591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI</b>	<b>108.369.778,63</b>	
<b>690 FAALİYET SONUÇLARI HESABI</b>		<b>108.369.778,63</b>
Yıl Sonu Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi (Faaliyet)		

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı, faaliyet döneminde ortaya çıkan olumsuz faaliyet sonucunun izlenmesi için kullanılır (MYMY, Madde 388).

Malmüdürlüğünün 31/12/2015 tarihli Kesin Mizanı

HESAP ADI	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100-Kasa Hesabı	4.645.631,82	4.639.261,64	6.370,18	0,00
102-Banka Hesabı (102.05.01)	119.658.247,66	119.658.247,66	0,00	0,00
102-Banka Hesabı (102.05.02)	4.896.278,00	4.896.278,00	0,00	0,00
103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	119.537.996,66	119.537.996,66	0,00	0,00
108-Diğer Hazır Değerler Hesabı	2.935.750,00	2.935.750,00	0,00	0,00
126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	12.070,00	0,00	12.070,00	0,00
127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	1.707.312,99	544.204,54	1.163.108,45	0,00
140-Kişilerden Alacaklar Hesabı	104.357,78	98.298,79	6.058,99	0,00
150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	2.946.106,57	1.532.947,10	1.413.159,47	0,00
160-İş Avans ve Kredileri Hesabı	199.018,17	199.018,17	0,00	0,00
161-Personel Avansları Hesabı	11.500,00	11.500,00	0,00	0,00
162-Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	2.994.298,26	2.991.512,43	2.785,83	0,00
227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	860.847,36	860.847,36	0,00	0,00
250-Arazi ve Arsalar Hesabı	670.155.810,69	1.390.885,51	668.764.925,18	0,00
251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	344.512,40	0,00	344.512,40	0,00
252-Binalar Hesabı	85.440.140,65	0,00	85.440.140,65	0,00
253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	1.798.963,28	39.011,51	1.759.951,77	0,00
254-Taşıtlar Hesabı	502.007,84	153.285,00	348.722,84	0,00
255-Demirbaşlar Hesabı	9.902.642,92	1.144.194,16	8.758.448,76	0,00
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.266.335,34	14.724.178,52	0,00	13.457.843,18
320-Bütçe Emanetleri Hesabı	8.910,93	8.910,93	0,00	0,00
323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı	320.306,89	320.306,89	0,00	0,00
325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	119.654.999,90	119.777.356,05	0,00	122.356,15
330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.669.377,82	1.813.629,61	0,00	144.251,79
332-Okul Pansiyonları Hesabı	2.193.708,21	3.287.403,59	0,00	1.093.695,38
333-Emanetler Hesabı	2.609.643,47	2.674.601,60	0,00	64.958,13
361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	20.606.380,10	20.607.912,65	0,00	1.532,55
362-Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilât Hesabı	220.868,17	225.860,76	0,00	4.992,59
363-Kamu İdareleri Payları Hesabı	475.154,44	475.786,47	0,00	632,03
430-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	0,00	6.564.957,79	0,00	6.564.957,79
500-Net Değer Hesabı	328.346,25	759.721.516,24	0,00	759.393.169,99
510-Nakit Hareketleri Hesabı	121.110.451,65	121.110.451,65	0,00	0,00
511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	10.139.222,97	10.139.222,97	0,00	0,00
519-Değer Hareketleri Sonuç	11.032.259,23	215.884.041,05	0,00	204.851.781,82

Hesabı				
580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı	109.310.138,25	0,00	109.310.138,25	0,00
591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı	211.222.062,77	102.852.284,14	108.369.778,63	0,00
600-Gelirler Hesabı	12.482.176,63	12.482.176,63	0,00	0,00
630-Giderler Hesabı	120.864.813,17	120.864.813,17	0,00	0,00
690-Faaliyet Sonuçları Hesabı	120.809.412,48	120.809.412,48	0,00	0,00
800-Bütçe Gelirleri Hesabı	10.591.936,30	10.591.936,30	0,00	0,00
805-Gelir Yansıtma Hesabı	10.593.516,81	10.593.516,81	0,00	0,00
810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	2.440.038,29	2.440.038,29	0,00	0,00
830-Bütçe Giderleri Hesabı	117.000.498,61	117.000.498,61	0,00	0,00
831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hes.	383.370,54	383.370,54	0,00	0,00
835-Gider Yansıtma Hesabı	117.033.416,61	117.033.416,61	0,00	0,00
895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hs.	127.474.925,30	127.474.925,30	0,00	0,00
903-Kullanılacak Ödenekler Hesabı	87.052.240,77	87.052.240,77	0,00	0,00
904-Ödenekler Hesabı	87.052.240,77	87.052.240,77	0,00	0,00
905-Ödenekli Giderler Hesabı	85.287.770,25	85.287.770,25	0,00	0,00
910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı	1.673.939,25	518.790,00	1.155.149,25	0,00
911-Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	518.790,00	1.673.939,25	0,00	1.155.149,25
940-Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı	1.185.184,50	967.174,50	218.010,00	0,00
942-Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı	1.587.852,90	1.439.847,90	148.005,00	0,00
945-Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı	817.572,90	1.183.587,90	0,00	366.015,00
948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı	1.812.914,30	631.072,21	1.181.842,09	0,00
949- Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı	631.072,21	1.812.914,30	0,00	1.181.842,09
<b>TOPLAM</b>	<b>2.548.115.342,03</b>	<b>2.548.115.342,03</b>	<b>988.403.177,74</b>	<b>988.403.177,74</b>

## BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

100- Kasa Hesabı				102- Banka Hesabı (5.1)			
	4.631.507,59	4.628.749,89			119.575.802,26	119.575.802,26	
2	12,68	945,00	14	1	82.445,40	82.445,40	1
5	11.475,00	9.500,00	19				
6	1.620,78	66,75	23				
7	66,75						
9	945,00						
18	4,02						
	14.124,23	10.511,75			82.445,40	82.445,40	
	4.645.631,82	4.639.261,64			119.658.247,66	119.658.247,66	

103- Verilen Çek. ve Gönd. Emirleri Hesabı				102- Banka Hesabı (5.2)			
	119.455.551,26	119.455.551,26			4.886.778,00	4.886.778,00	
1	82.445,40	82.445,40	1	19	9.500,00	9.500,00	19
	82.445,40	82.445,40			9.500,00	9.500,00	
	119.537.996,66	119.537.996,66			4.896.278,00	4.896.278,00	

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı				127- Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı			
	2.926.250,00	2.926.250,00			846.179,39	542.766,58	
19	9.500,00	9.500,00	19	6	286,24	1.437,96	6
	9.500,00	9.500,00			286,24	1.437,96	
	2.935.750,00	2.935.750,00		31	860.847,36		
					1.707.312,99	544.204,54	

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı			
	104.345,10	98.286,11	
2	12,68	12,68	2
	12,68	12,68	
	104.357,78	98.298,79	

150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı			
	2.939.111,47	1.532.558,30	
12	6.995,10	388,80	3
	6.995,10	388,80	
	2.946.106,57	1.532.947,10	

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı			
	198.518,17	198.518,17	
13	500,00	500,00	18
	500,00	500,00	
	199.018,17	199.018,17	

162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler			
	2.991.512,43	2.991.512,43	
21	2.785,83		
	2.785,83	0,00	
	2.994.298,26	2.991.512,43	

227- Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı			
	860.847,36	0,00	
	0,00	0,00	
		860.847,36	31
	860.847,36	860.847,36	

255- Demirbaşlar Hesabı			
	9.887.620,29	1.144.194,16	
16	15.022,63		
	15.022,63	0,00	
	9.902.642,92	1.144.194,16	

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı			
	1.266.335,34	14.709.155,89	
	0,00	0,00	
		15.022,63	33
	1.266.335,34	14.724.178,52	

323- Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı			
	313.566,89	313.566,89	
24	6.740,00	6.740,00	17
	6.740,00	6.740,00	
	320.306,89	320.306,89	

325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı			
	119.572.554,50	119.621.529,63	
1	82.445,40	2.729,76	4
		6.936,37	12
		500,00	13
		73.000,51	15
		14.901,94	16
		3.174,29	16
		44.823,99	21
		2.500,00	22
		6.740,00	24
		11,87	25
		507,69	26
	82.445,40	155.826,42	
	119.654.999,90	119.777.356,05	

330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı			
	1.668.432,82	1.812.684,61	
14	945,00	945,00	9
	945,00	945,00	
	1.669.377,82	1.813.629,61	

332- Okul Pansiyonları Hesabı			
	2.175.485,58	3.243.403,59	
16	15.022,63	44.000,00	11
16	3.200,00		
	18.222,63	44.000,00	
	2.193.708,21	3.287.403,59	

333- Emanetler Hesabı			
	2.596.623,91	2.668.082,04	
20	12.500,00	6.000	11
25	11,87	11,87	21
26	507,69	507,69	21
	13.019,56	6.519,56	
	2.609.643,47	2.674.601,60	

361- Ödenecek Sos. Güvenlik Kesintileri Hesabı			
	20.533.379,59	20.606.380,10	
15	73.000,51	1.532,55	21
	73.000,51	1.532,55	
	20.606.380,10	20.607.912,65	

363- Kamu İdareleri Payları Hesabı			
	475.154,44	475.603,65	
		182,82	6
	0,00	182,82	
	475.154,44	475.786,47	

510- Nakit Hareketleri Hesabı			
	6.599.032,06	121.028.006,25	
19	9.500,00	82.445,40	1
	9.500,00	82.445,40	
32	114.501.919,59	0,00	
	121.110.451,65	121.110.451,65	

511- Muhasebe Brm. Arası İşl. Hesabı			
	10.139.222,97	1.165.184,98	
		12.500,00	20
	0,00	12.500,00	
		8.961.537,99	32
	10.139.222,97	10.139.222,97	

519- Değer Hareketleri Sonuç Hesabı			
	2.070.721,24	101.382.121,46	
	0,00	0,00	
32	8.961.537,99	114.501.919,59	32
	11.032.259,23	215.884.041,05	

591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı			
	102.852.284,14	102.852.284,14	
	0,00	0,00	
35	108.369.778,63		
	211.222.062,77	102.852.284,14	

600- Gelirler Hesabı			
	42.476,03	12.454.478,35	
23	66,75	12,68	2
		20,86	4
		11.475,00	5
		286,24	6
		66,75	7
		58,73	12
		120,69	16
		15.022,63	16
		25,71	16
		4,02	18
		604,97	21
	66,75	27.698,28	
34	12.439.633,85	0,00	
	12.482.176,63	12.482.176,63	

630- Giderler Hesabı			
	120.742.215,88	55.400,69	
3	388,80		
4	2.750,62		
11	50.000,00		
17	6.740,00		
18	500,00		
21	44.695,24		
22	2.500,00		
	107.574,66	0,00	
33	15.022,63	120.809.412,48	34
	120.864.813,17	120.864.813,17	

690- Faaliyet Sonuçları Hesabı			
	0,00	0,00	
	0,00	0,00	
34	120.809.412,48	12.439.633,85	34
		108.369.778,63	35
	120.809.412,48	120.809.412,48	

800- Bütçe Gelirleri Hesabı			
	28.796,54	10.578.108,93	
23	66,75	12,68	2
		20,86	4
		11.475,00	5
		1.437,96	6
		66,75	7
		58,73	12
		146,40	16
		4,02	18
		604,97	21
	66,75	13.827,37	
29	10.563.073,01		
	10.591.936,30	10.591.936,30	

805- Gelir Yansıtma Hesabı			
	10.579.689,44	2.466.141,09	
2	12,68	193,74	21
4	20,86	2.500,00	22
5	11.475,00	66,75	23
6	1.437,96		
7	66,75		
12	58,73		
16	146,40		
18	4,02		
21	604,97		
	13.827,37	2.760,49	
	0,00	8.124.615,23	29
	10.593.516,81	10.593.516,81	

810- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı			
	2.437.344,55	1.580,51	
21	193,74		
22	2.500,00		
	2.693,74	0,00	
	0,00	2.438.457,78	29
	2.440.038,29	2.440.038,29	

830- Bütçe Giderleri Hesabı			
	116.889.011,39	88.646,32	
4	2.750,62		
11	50.000,00		
12	6.995,10		
18	500,00		
21	44.501,50		
24	6.740,00		
	111.487,22	0,00	
		116.911.852,29	29
	117.000.498,61	117.000.498,61	

831- Ödeneğine Mahsup Edilecek Harc.Hes.			
	376.630,54	376.630,54	
17	6.740,00	6.740,00	24
	6.740,00	6.740,00	
	383.370,54	383.370,54	

835- Gider Yansıtma Hesabı			
	121.564,32	116.921.929,39	
		2.750,62	4
		50.000,00	11
		6.995,10	12
		6.740,00	17
		500,00	18
		44.501,50	21
	0,00	111.487,22	
29	116.911.852,29	0,00	
	117.033.416,61	117.033.416,61	

895- Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı			
	0,00	0,00	
	0,00	0,00	
29	119.350.310,07	10.563.073,01	29
29	8.124.615,23	116.911.852,29	29
	127.474.925,30	127.474.925,30	

903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı			
	86.987.240,77	85.457.311,46	
8	50.000,00	843,00	10
24	15.000,00		
	65.000,00	843,00	
		69.771,57	27
		1.524.314,74	28
	87.052.240,77	87.052.240,77	

904- Ödenekler Hesabı			
	239.312,78	86.987.240,77	
10	843,00	50.000,00	8
		15.000,00	24
	843,00	65.000,00	
28	1.524.314,74		
30	85.287.770,25		
	87.052.240,77	87.052.240,77	

905- Ödenekli Giderler Hesabı			
	85.217.998,68	0,00	
	85.217.998,68	0,00	
27	69.771,57	85.287.770,25	30
	85.287.770,25	85.287.770,25	

942- Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı		
1.587.852,90	1.428.372,90	
	11.475,00	5
0,00	11.475,00	
1.587.852,90	1.439.847,90	

945- Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı		
	806.097,90	1.183.587,90
5	11.475,00	
	11.475,00	0,00
	817.572,90	1.183.587,90

948- Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı		
1.812.914,30	630.564,52	
	507,69	26
0,00	507,69	
1.812.914,30	631.072,21	

949- Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı		
	630.564,52	1.812.914,30
26	507,69	
	507,69	0,00
	631.072,21	1.812.914,30

**Malmüdürlüğünün 31/12/2015 tarihli Bilançosu**

<b>I-DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>2.603.552,92</b>	<b>III -KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>1.432.418,62</b>
10-HAZIR DEĞERLER		6.370,18	32-FAALİYET BORÇLARI	122.356,15	
100 Kasa Hesabı	6.370,18		325 Nakit Talep ve Tahsisleri	122.356,15	
12-FAALİYET ALACAKLARI		1.175.178,45	33-EMANET YABANCI KAYNAKLAR	1.302.905,30	
126 Verilen Depozito ve Teminatlar	12.070,00		330-Alman Depozito Ve Teminatlar	144.251,79	
127 Diğer Faaliyet Alacakları	1.163.108,45		332-Okul Pansiyonları	1.093.695,38	
14-DİĞER ALACAKLAR		6.058,99	333-Emanetler	64.958,13	
140 Kişilerden Alacaklar	6.058,99		36-ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	7.157,17	
15-STOKLAR		1.413.159,47	361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.532,55	
150 İlk Madde ve Malzeme	1.413.159,47		362-Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat	4.992,59	
16-ÖN ÖDEMELER		2.785,83	363-Kamu İdareleri Payları	632,03	
162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler	2.785,83		<b>IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>6.564.957,79</b>
<b>II-DURAN VARLIKLAR</b>		<b>751.958.858,42</b>	43 DİĞER BORÇLAR	6.564.957,79	
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR		751.958.858,42	430-Alman Depozito ve Teminatlar	6.564.957,79	
250-Arazi ve Arsalar	668.764.925,18		<b>V-ÖZ KAYNAKLAR</b>		<b>746.565.034,93</b>
251-Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	344.512,40		50 NET DEĞER	759.393.169,99	
252-Binalar	85.440.140,65		500-Net Değer	759.393.169,99	
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	1.759.951,77		51 DEĞER HAREKETLERİ	204.851.781,82	
254-Taşınlar	348.722,84		519-Değer Hareketleri Sonuç	204.851.781,82	
255-Demirbaşlar	8.758.448,76		58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	109.310.138,25	
257-Birikmiş Amortismanlar	13.457.843,18		580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları	109.310.138,25	
<b>AKTİF (VARLIK) TOPLAMI</b>		<b>754.562.411,34</b>	59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	108.369.778,63	
<b>IX -NAZIM HESAPLAR</b>		<b>2.703.006,34</b>	591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu	108.369.778,63	
91 Nakit Dışı Teminat Ve Kişilere Ait Menkul Kıymet		1.155.149,25	<b>IX -NAZIM HESAPLAR</b>		<b>2.703.006,34</b>
910-Alman Teminat Mektupları	1.155.149,25		91 Nakit Dışı Teminat Ve Kişilere Ait Menkul Kıymetler	1.155.149,25	
94 Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk		1.547.857,09	911-Alman Teminat Mektupları Emanetleri	1.155.149,25	
940-Değerli Kağıt Ambarları	218.010,00		94 Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk	1.547.857,09	
942-Zimmetle Verilen Değerli Kağıtlar	148.005,00		945-Değerli Kağıt İşlemleri	366.015,00	
948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar	1.181.842,09		949- Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri	1.181.842,09	
<b>TOPLAM</b>		<b>2.703.006,34</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>		<b>754.562.411,34</b>

## KAYNAKÇA

- AĞCAKAYA, S. (2011). *Kamu Maliyesi* (2.Baskı). Konya: Dizgi Ofset.
- ADİYAMAN, M. (2013). Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 62, 53-71.
- AKÇAKANAT, Ö. (2010). Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11, 183-195.
- AKDEMİR, Tekin., ÇOBANOĞLULLARI, Gökhan. (2013). Performans Esaslı Bütçeleme Sonuçlarının Değerlendirilmesinde Program Değerlendirme Ölçüm Aracı., F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker. (Editörler). *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*. Birinci Baskı. Ankara. Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., ss. 257-283.
- AKDOĞAN, A. (2013). *Kamu Maliyesi* (15.Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti.
- AKSOY, M. (2006). Bütçe Ödeneklerinin Kullanımında ve Harcanmasında Hesap Verme Sorumluluğu. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 33, 66-74.
- ARSLAN, A. (2011). Kamu İdarelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Kapsamında Performans Programı Hazırlanması. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 54, 94-110.
- Bumko (2016). 2012–2014 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, Web: <http://www.bumko.gov.tr>, 08 Nisan 2016 tarihinde alınmıştır.
- BÜLBÜL, D., EJDER, H.L., ŞAHAN, Ö. (2005). *Devlet Bütçesi*. Ankara: Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti.
- CEMALCILAR, Ö., BENLİGİRAY, Y., SÜRMEİ, F. (2008). *Genel Muhasebe*. (8.Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.

- CURA, S. (2003). Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.Dergisi*, C.XVIII (1), 139-154.
- ÇETİNKAYA, Özhan. (2013). Türkiye’de Performans Esaslı Bütçelemenin Uygulamasına Eleştirel Bakış., F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker. (Editörler). *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*. Birinci Baskı. Ankara. Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., ss. 299-315.
- ÇETİNKAYA, Ö. (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46.Seri, 84-98.
- DAĞ, Ö. (2013). *Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi* (1.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- DEMİR, R. (2007). Performans Esaslı Bütçeleme ve Performans Sözleşmesi İlişkisi. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 38, 126-132.
- DİŞLİ, M., AYDIN, B., İPEK, M. (2009). *Merkezi Yönetim Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü) Genel Bütçe Özel Bütçe Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar* (Genişletilmiş 3. Baskı).
- DÜLGER, C., MOĞOL, T., ÇAKIR, T., YERELİ, A. B., ÇETİNKAYA, Ö. (2014). *Devlet Bütçesi* (3.Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.
- EDİZDOĞAN, N., ÇETİNKAYA, Ö. (2014). *Kamu Bütçesi* (Yenilenmiş 5.Baskı ). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ERDEM, M., ŞENYÜZ, D., TATLIOĞLU, İ. (2006). *Kamu Maliyesi* (4. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- ERGİNAY, A. (1985). *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 11.Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

- GAZİOĞLU, P. (2007). *Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- GÜL, H. E. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- GÜLER, M. S., GÜLÇİÇEK, M. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi. ***Kamu Hesaplarına Uzman Bakış***, 57-71. **Web:** [http://www.balikesir.edu.tr/bau\\_yonetim/yukleme/birim/63/48.pdf](http://www.balikesir.edu.tr/bau_yonetim/yukleme/birim/63/48.pdf) adresinden 16.06.2016'da alınmıştır.
- GÜLŞEN, H., KARAARSLAN, E., KIZILKAYA, E., HASTÜRK, M., KERİMOĞLU, B., KULAKSIZ, H. (2007). ***Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi***. Ankara: Ümit Ofset.
- HASTÜRK, M. (2008). Ülkemizde Devlet Muhasebesi Alanında Yaşanan Değişim ve Gerçekleştirilen Düzenlemeler. ***Mali Kılavuz Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi***, 40, 64-71.
- KARAARSLAN, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. ***Sayıştay Dergisi***, 54, 37-76.
- KARAARSLAN, E. (2005a). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2005-11. Ankara: Türmob Yayınları.
- KARAARSLAN, E. (2005b). Kamu Sektörü Yazı Dizisi 4- Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması. ***Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi***, 30, 144-156.
- KERİMOĞLU, B. (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. ***Mali Kılavuz Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi***, 17, 87-101.

- KERİMOĞLU, B. (2004). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi. *Mali Kılavuz Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 23, 14-27.
- KOCABAŞ, B. (2004). Analitik Bütçe Sınıflandırması. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 26, 61-71.
- MUTLUER, K., ÖNER, E., KESİK, A. (2010). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi* (Genişletilmiş 2.Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- ÖZ, A. E. (2007). *Devlet Muhasebesi ile İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Master Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖZ, A. E. (2008). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*. Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- ÖZBİLEN, Ş. (2013). *Devlet Bütçesi*. Ankara: Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti.
- PEHLİVAN, O. (2014). *Devlet Bütçesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- SAKAL, M. (2003). *Anayasal Bütçe Reformunun Esasları*. Ankara: Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti.
- SERTTAŞ, C. (2006). *Yeni Devlet Muhasebe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Yeni Devlet Muhasebe Sistemine Geçiş*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- SİPAHİ, B., YANIK, S., TOPAL, C. (2007). *Devlet Muhasebesi 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Yönelik* (1.Basım). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- ŞAHBENDEROĞLU, V. (2012). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Kamu Mali Politikalarının Üretilmesinde Rolü. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 57, 93-101.
- TANER, A. (2011). Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme. *Sayıştay Dergisi*, 83, 3-30.
- TAŞDEMİR, E. G. (2007). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Bütçeleme Üzerine Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- TÜĞEN, K., GÜRSOY, G., ÖZEN, A. (2011). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Dokuz Eylül Üniversitesindeki Uygulamannın Değerlendirilmesi. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 1(35), 3-18.
- ULUATAM, Ö. (1991). *Kamu Maliyesi* (Genişletilmiş 4.Baskı ). Ankara: Savaş Yayınları.
- UNUR, K., İÇÖZ, O. (2004). Turizm Uydu Hesapları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), 304-327.
- URAL, O. S. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- ÜNAL, M. (2007). Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin İşleyişi Açısından Performans İzleme Süreci. *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 35, 246-251.
- YAR, C. E. (2009). *Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- YARGIÇOĞLU, Z. U. (2010). *Devlet Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

YILMAZTÜRK, Z. (2007). Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA 95). *Mali Kılavuz Muhasebat Kontrolörleri Derneği Üç Aylık Maliye Dergisi*, 38, 64-69.

***Yasal Mevzuat:***

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2013 tarihli)

Devlet Muhasebesi Yönetmeliği (14.01.1990 tarihli)

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (27.12.2014 tarihli)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası



## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Faruk AKÇELİK  
Doğum Yeri ve Tarihi : Ahlat 02/04/1978  
Medeni Hali : Evli, 1 Çocuk Sahibi  
İletişim Bilgileri : [farukakcelik@hotmail.com](mailto:farukakcelik@hotmail.com), fakcelik@muhasebat.gov.tr  
0533 2408473 (GSM)

### EĞİTİM

2012-20... Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme  
Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı  
2009-2011 Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü  
1999-2003 Niğde Üniversitesi Eğitim Fakültesi Sınıf Öğretmenliği  
1996-1999 Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ahlat Meslek Yüksek Okulu  
Bilgisayar Programcılığı  
1991-1995 Bitlis Anadolu Öğretmen Lisesi

### İŞ DENEYİMİ

2000-Devam Ediyor Maliye Bakanlığı Bor Malmüdürlüğü  
Veri Hazırlama Kontrol İşletmeni