

MUHASEBE VE FİNANS İNCELEMELERİ DERGİSİ

Dergi Anasayfası: www.dergipark.gov.tr/mufider

TEK HAZİNE KURUMLAR HESABI SİSTEMİNİN MUHASEBE KURGUSU VE SİSTEM KAPSAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

THE ACCOUNTING STRUCTURE OF TREASURY SINGLE INSTITUTIONS ACCOUNT SYSTEM AND ACCOUNTING FOR TRANSACTIONS CARRIED OUT WITHIN THE SCOPE OF THE SYSTEM

Barış CAN ^{a**}

a Hazine Uzmanı, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ORCID: 0000-0003-1078-8287

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:

Gönderilme Tarihi 14.05.2018

Düzenleme 21.05.2018

Kabul Tarihi 10.06.2018

Anahtar Kelimeler: Tek Hazine Hesabı, Muhasebe

Jel Kodları: H11,M40, M41, M48

ÖZET

Tek Hazine Kurumlar Hesabı (THKH) sistemi kamu idarelerinin mali kaynaklarının bütçenin gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilmeksizin karşılığı Hazedden alacak kaydedilmek üzere toplandığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen hesabını ifade etmektedir. THKH sistemi, Bakanlık ile kurumlar arasında alacak-borç ilişkisini doğurduğundan, sistemin etkin çalışabilmesi için yeni muhasebe hesaplarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda, yeni muhasebe hesapları muhasebe yönetmeliklerinde tanımlanmıştır. Çalışmada, THKH sisteminin muhasebe yapısı ve THKH için tasarlanan ve muhasebe literatürüne giren muhasebe hesaplarının işleyişi örnekler üzerinden anlatılmıştır. Bu sebeple, çalışmanın muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

ABSTRACT

Treasury Single Institutions Account (TSIA) system refers to main account which public administrations' resources are collected to be managed by Treasury provided that they are recognized as receivables without being associated with budgetary accounts. Since the system creates debt-credit relationship between Treasury and institutions, new account codes, considered as a prerequisite for the effectiveness of TSIA, are defined in the accounting legislations. In this study, the accounting structure of TSIA system and how TSIA's transactions will be accounted for are given with examples. In this regard, it is thought that this study makes a significant contribution to field of accounting.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 14.05.2018

Revised 21.05.2018

Accepted 10.06.2018

Keywords: Treasury Single Account, Accounting

Jel Codes: H11,M40, M41, M48

* Bu makalede yer alan görüşler yazarın şahsına ait olup Hazine ve Maliye Bakanlığı veya başka bir kurumun görüşlerini yansıtmamaktadır.

** Sorumlu Yazar, E-mail adresi: baris.can@hazine.gov.tr

1. GİRİŞ

“Tek Hazine Hesabı (THH)” kavramı, devletin tüm ödeme ve tahsilat işlemlerinin gerçekleştirildiği tek bir hesaba ya da birbirine bağlı bir dizi hesaba ve kamu hesaplarının konsolide bir biçimde izlenebilmesini sağlayan bütünleştirilmiş bir yapıyı ifade etmektedir (Pattanayak & Fainboim, 2010; Williams, 2010). Literatürde etkin bir nakit yönetim sistemi için tüm kamu hesaplarının toplandığı bir THH yapısının var olması birincil koşul olarak ifade edilmektedir (Can, 2017). Uluslararası iyi uygulama örneklerinde de THH sisteminin geniş bir kapsama sahip olduğu gözlemlenmektedir. Bazı ülke uygulamalarında tüm merkezi yönetim sektörü THH sistemi içinde yer alırken, bazılarında merkezi yönetime ek olarak sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler, yurtdışı menşeli proje özel hesapları ve bütçe dışı fonlar da sistem içerisinde (Williams, 2013). Ancak ülkemizde uygulanan THH sisteminin kapsamı yalnızca genel bütçeli idarelerin bütçe ödeme ve tahsilat hesapları ile sınırlıdır. Dolayısıyla ülkemizde kamu kaynağının büyük bir kısmı THH kapsamı dışında yönetilmekte, bu durum kamu nakit yönetimi açısından büyük verimsizlik yaratmaktadır. Bu itibarla, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanununda yapılan düzenleme ile uygulanmakta olan THH sisteminin kapsamının genişletilmesi yoluyla kamunun nakit kaynaklarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tek bir hesaba etkin bir şekilde takip edilmesi ve yönetilmesi sağlanarak kamu nakit yönetiminin etkinliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

Yapılan değişiklik ile, uluslararası literatür ve iyi uygulama örnekleri göz önünde bulundurularak halihazırda genel bütçeli idareler için uygulanmakta olan THH sisteminin kapsamının, kurumların mevcut idari ve bütçesel süreçlerinde herhangi bir değişikliğe yol açmaksızın, genişletilmesi amacıyla yönelik olarak getirilen “Tek Hazine Kurumlar Hesabı (THKH)” uygulamasının genel çerçevesi düzenlenmektedir.

İlgili Kanunda THKH “İşsizlik Sigortası Fonu hariç olmak üzere kamu idarelerinin mali kaynaklarının bütçenin gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilmeksizin karşılığı Hazineden alacak kaydedilmek üzere toplandığı ve Bakanlık tarafından yönetilen hesabı” olarak tanımlanmaktadır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, Bakanlık¹ ve THKH kapsamında yer alan kurumlar arasında THKH kapsamında gerçekleşen işlemlerden doğan alacak ve borç ilişkisi bütçe ile ilişkilendirilmeden muhasebe hesapları üzerinden kurulacaktır. Bu kapsamda, söz konusu alacak ve borç ilişkisini düzenleyen yeni muhasebe hesapları 24.02.2018 tarihli ve 30342 sayılı Resmî Gazete yayımlanan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ve “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile yürürlüğe girmiştir.

Çalışmada, THKH sisteminin muhasebe kurgusuna ve sisteme has yürürlüğe konan muhasebe hesapları ile bu hesapların işleyişine ilişkin monografi örneklerine yer verilerek THKH sisteminin muhasebesel süreçlerine değinilmiştir. Çalışmada, THKH’nin etkin işlemlerini teminen genel yönetim muhasebe çerçeve hesap planına eklenen yeni muhasebe hesapları detaylı olarak incelendiğinden, çalışmanın muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. TEK HAZİNE KURUMLAR HESABININ MUHASEBE YAPISI

THKH sistemi kapsam dahiline alınan kurumların bütçesel ve idari yapılarına müdahale edilmeden kurumların mali kaynaklarının Hazine hesaplarına alınması ve söz konusu kaynakların Bakanlık tarafından yönetilmesi üzerine kurgulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, THKH sisteminde Bakanlık tarafından değerlendirilecek kaynak esasen kurumların kaynağı olmaya devam edecek, ancak kaynağın yönetimi el değiştirecektir (Can, 2017). Yani, THKH kapsamında yer alan kurumun emaneten Hazinede tuttuğu mali kaynak, kurumca ihtiyaç duyana dek Bakanlıkça değerlendirilecektir. Kurum ihtiyaç duyduğunda ise, kendi kaynağına kolaylıkla erişebilecektir. Dolayısıyla, THKH sisteminin etkin çalışabilmesi kurumlar ve Bakanlık tarafından THKH kapsamında gerçekleştirilen işlemlerinin kayıt altına alınmasını ve raporlanmasını sağlayan gelişmiş bir muhasebe yapısına sahip olmakla ile yakından ilişkilidir. Muhasebe sistemi THKH kurgusunda en önemli

¹ Çalışmada, Bakanlık ifadesi Hazine ve Maliye Bakanlığını yansıtmaktadır.

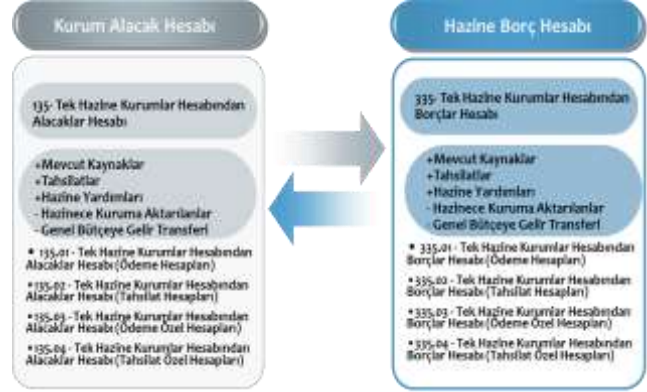
unsur olarak karşımıza çıkmaktadır; çünkü THKH sisteminin etkin çalışabilmesi için doğru bir şekilde günlük muhasebe kayıtlarının tutulduğu ve paydaşlarca söz konusu kayıtların görüntülenebildiği bir muhasebe sistemine gerek duyulmaktadır. Dolayısıyla, kurumların Hazineden ne kadar alacağı olduğunun ya da Hazinesinin kuruma ne kadar borçlandığının gelişmiş muhasebe sistemi aracılığıyla şeffaf bir şekilde kayıt altına alınması elzemdir.

THKH özü itibarıyla kurumların bütçesel ve idari özerkliklerine dokunulmadan kamu kaynağının tek bir merkezden yönetilmesi üzerine kurgulandığı için, kapsamda yer alan kamu idaresi ile Bakanlık arasında THKH kapsamında gerçekleştirilen her türlü işlemlerin alacak ve borçlandırılması ancak bahse konu kurguya hizmet edebilecek yeni muhasebe hesaplarının tanımlanması ile mümkün olmaktadır (Can, 2017).

Hem kurumlarca hem de Bakanlıkça THKH kapsamında gerçekleştirilen işlemler, yeni muhasebe hesapları ile kayıt altına alınacak ve takip edilecektir. Muhasebe kayıtları her iki aktör (Bakanlık ve kurumlar) arasındaki alacak ve borç ilişkisinin takibi için kullanılacağından, THKH kapsamında kullanılacak muhasebe hesaplarının sistemin işleyişi için kontrol mekanizması görevi göreceği aşikardır. Dolayısıyla, THKH kapsamında kurumlar ve Bakanlık arasında gerçekleştirilen işlemlerden doğan borç-alacak bilgilerinin münhasıran açılacak muhasebe hesaplarında takip edilmesi oldukça önemlidir. Bu minvalde, 24.02.2018 tarihli tarih ve 30342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 46 ncı maddesinin altıncı fıkrasında yer alan “134 Türev Ürün Alacakları Hesabı” ibaresinden sonra gelmek üzere “135 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar Hesabı” ibaresi ve “334 Türev Ürün Borçları Hesabı” ibaresinden sonra gelmek üzere “335 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar Hesabı” ibaresi (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2018: madde 17); aynı Resmi Gazetede yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 8 inci maddesinin birinci fıkrasındaki “132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı” ibaresinin altına “135 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar Hesabı” ibaresi ve “333 Emanetler Hesabı” ibaresinin altına “335 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar Hesabı” ibareleri

eklenmiştir (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2018: madde 1). Böylece, THKH sisteminin için tasarlanan muhasebe hesapları resmi kimlik kazanmıştır. Söz konusu muhasebe hesapların niteliği ve işleyişine çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilecektir.

Şekil 1: Tek Hazine Kurumlar Hesabı Kurgusu için Tasarlanan Muhasebe Hesapları²



Kaynak: Can (2017)

Şekil 1’de görüldüğü üzere, THKH kapsamında yer alan kurumların tahsilatları, herhangi bir sebeple hesaplarında duran kaynakları Hazinesinde toplandığında ya da kuruma tahsis edilen hazine yardımları Bakanlıkça nakit programına alındığında kurumun alacağı artarken, Bakanlığın ilgili kuruma olan yükümlülüğü artacaktır. Diğer taraftan, Bakanlıkça THKH’den kurum hesabına aktarım gerçekleştiğinde ya da kurumun kaynağı genel bütçeye gelir kaydedildiğinde söz konusu tutar kadar Bakanlığın kuruma olan borcu dolayısıyla kurumun Bakanlıktan alacağı azalacaktır.

² Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 264/B maddesinin ikinci fıkrasında; “Tek Hazine Kurumlar Hesabı kapsamında gerçekleştirilen işlemler için bu hesabın ilgili yardımcı hesap kodları kullanılır. İlgili idarelerin gelir ve gider bütçelerine yönelik nakit hareketleri ile ilgili mevzuatı uyarınca ilgili idareye verilen yetki doğrultusunda açılan özel hesaplara ilişkin nakit hareketleri farklı yardımcı hesap kodlarında takip edilir. Bu kapsamda açılacak yardımcı hesap kodları Bakanlıkça belirlenir.” ifadesi uyarınca bahse konu muhasebe hesaplarına ilişkin yardımcı hesap kodları Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceğinden, şekilde belirtilen yardımcı hesap kodları öngörülen taslak yardımcı hesapları göstermektedir.

3. TEK HAZİNE KURUMLAR HESABININ MUHASEBE HESAPLARI

3. 1. Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar Hesabı

3. 1. 1 Hesabın Tanımı

Tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabı, mali kaynakları THKH kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığınca değerlendirilen kamu kurumlarının Hazededen olan alacaklarının izlenmesi için kullanılır. Bu hesap, THKH kapsamında mali kaynağı Bakanlıkça değerlendirilen kurumlar tarafından, THKH kapsamında gerçekleştirilen iş ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılır.

135 sayılı tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabı özü itibarıyla kurumların THKH kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığınca değerlendirilen mali kaynaklarından doğan Hazededen alacaklarını takip amacıyla kullanıldığından, anılan muhasebe hesabı genel ve merkezi yönetim çerçeve hesap planlarında 13 kurum alacakları hesap grubunun altında yer almaktadır. 135 tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabının ilgili yönetmeliklere eklenmesi ile;

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebesi hesap planında yer alan 13 kurum alacakları hesap grubu aşağıdaki şekilde;

- 130 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı
- 131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı
- 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 135 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar Hesabı
- 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
- 138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)
- 139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014: madde 8)

- Genel yönetim çerçeve hesap planında yer alan 13 kurum alacakları hesap grubu aşağıdaki şekilde;

- 130 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı
- 131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı
- 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 134 Türev ve Ürün Alacakları Hesabı

- 135 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar Hesabı
- 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
- 138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)
- 139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014: madde 76)

düzenlenmiştir.

3. 1. 2 Hesaba ilişkin İşlemler

Bu hesap genel yönetim ve merkezi yönetim muhasebe yapısını düzenleyen yönetmeliklerde belirtildiği üzere, THKH kapsamında gerçekleştirilen nakit ve nakit dışı işlemlerden doğan kurum alacaklarının takibi amacıyla kullanılır. THKH kapsamında gerçekleştirilen nakit işlemleri, kamu idaresinin THKH'ye süpürülen her türlü mali kaynağını (tahsilat, ödemelerden iadeler vb.) ifade ederken, nakit dışı işlemler ise genel bütçeden transfer niteliğinde (hazine yardımı vb.) ilgili kurumlara aktarılmak üzere tahakkuka bağlanan bütçe gider kaleminden Bakanlık tarafından nakit programına alınan ve ilgili ay içerisinde kuruma aktarılacak nakit tutarını ifade etmektedir. Nakit dışı işlemlerden doğan alacaklar, genel bütçeden transfer kaleminden Bakanlıkça uygun görülen kısım kadar kuruma nakit aktarımının yapılacağına ilişkin bir nevi taahhüdün muhasebeleştirilmesi olarak düşünülebilir.

THKH bütçe ve bütçe dışında özel izinle açılan özel hesapları da kapsama aldığından bu iki farklı hesaplara ilişkin işlemler ayrı takip edilecektir. Dolayısıyla, THKH kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yapılan işlemin muhteviyatına bağlı olarak anılan muhasebe hesaplarının farklı yardımcı hesap kodları kullanılacaktır.

3. 1. 3 Hesabın İşleyişi

THKH sistemi, kurumların mali varlıklarına haneler getirilmeden, kaynağın Bakanlık tarafından değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaçla, tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabının rolü oldukça önemlidir.

Tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabı nakit ve nakit dışı olmak üzere kurumun mali varlığının ifade ettiği aktif karakterli bir hesaptır. Dolayısıyla, kurum tarafından nakit olarak THKH'ye aktarılan tahsilat, ödemeler iadeler gibi her türlü mali kaynak, kurumun nakit varlığını azaltırken, kurumun alacağını artırır. Bu kapsamda, gerçekleştirilen

işlemlerde kurumun nakit varlığı alacak kaydedilerek azaltılırken, anılan muhasebe hesabına borç kaydedilerek kurum alacağı arttırılır. Böylece THKH kapsamında gerçekleştirilen işlemler neticesinde, kurumun mali kaynağında bir eksilme olmamakta, sadece kurumun aktifleri arasında yer değişikliği olmaktadır. Nakit dışı mali kaynak ise, daha önce belirtildiği üzere, genel bütçeden kurumlara transfer niteliğinde olan harcamaların program dönemi süresince nakit olarak ödenmesinin Bakanlıkça taahhüt edilmesi, kurumca alacak artışı yaratacağından kurumca bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu durumda, kuruma tahsis edilen transferlerden dolayı kurumun gelirleri artarken, gelirlere karşılık nakit varlığı artmak yerine tek hazine kurumlar hesabından alacaklar olarak takip edilen mali kaynağı artacaktır.

Tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabı aktif karakterli bir muhasebe hesabı olduğundan, kurumun THKH kapsamında tutulan mali kaynağının azalması durumunda bu hesap alacaklandırılarak azaltılır. Örneğin, kuruma THKH'den nakit aktarımı yapıldığında bu hesaba alacak yazılarak bu hesaptaki varlık azalır. Ayrıca, THKH kapsamında yer alan ve belirli periyotlarda nakit fazlasını genel bütçeye gelir kaydeden kurumlar (Örn. düzenleyici denetleyici kurumlar vb.), mali kaynağını genel bütçeye gelir kaydettiğinde, kuruma ait olan mali kaynak ve dolayısıyla 135 sayılı muhasebe hesabında takip ettiği kurum alacağı azalacağından, bu hesaba alacak kaydedilir.

3. 2. Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar Hesabı

3. 2. 1 Hesabın Tanımı

Tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabı, kurumların THKH kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığınca değerlendirilen mali kaynaklarına karşılık olarak Hazinesinin kurumlara olan borçlarının takibi amacıyla kullanılır. Bu hesap, THKH kapsamında yer alan kurumların mali kaynağını kendi bünyesinde değerlendiren Bakanlık tarafından, THKH kapsamında gerçekleştirilen iş ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılır.

335 sayılı tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabı özü itibarıyla kurumların THKH kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığınca değerlendirilen mali kaynaklarından dolayı Bakanlığın söz konusu kurumlara yükümlülüklerinin

takibi amacıyla kullanıldığından, söz konusu muhasebe hesabı genel ve merkezi yönetim çerçeve hesap planlarında 33 emanet yabancı kaynaklar hesap grubunun altında yer almaktadır. 335 tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabının ilgili yönetmeliklere eklenmesi ile;

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebesi hesap planında yer alan 33 emanet yabancı kaynaklar hesap grubu aşağıdaki şekilde;

- 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 332 Okul Pansiyonları Hesabı
- 333 Emanetler Hesabı
- 335 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar Hesabı
- 337 Mutemetlikler Cari Hesabı
- 338 Konsolosluk Cari Hesabı
- 339 Risk Hesabı (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014: madde 8)

- Genel yönetim çerçeve hesap planında yer alan 33 emanet yabancı kaynaklar hesap grubu aşağıdaki şekilde;

- 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 332 Okul Pansiyonları Hesabı
- 333 Emanetler Hesabı
- 334 Türev Ürün Borçları Hesabı
- 335 Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar Hesabı
- 337 Mutemetlikler Cari Hesabı
- 338 Konsolosluk Cari Hesabı
- 339 Risk Hesabı (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014: madde 76)

düzenlenmiştir.

3. 2. 2 Hesaba ilişkin İşlemler

Genel yönetim ve merkezi yönetim muhasebe yapısını düzenleyen yönetmeliklerde belirtildiği üzere, THKH kapsamında gerçekleştirilen nakit ve nakit dışı işlemlerden doğan kurum alacaklarının Bakanlıkça yükümlülük olarak takibi amacıyla 335 sayılı muhasebe hesabı kullanılır. THKH kapsamında gerçekleştirilen nakit işlemleri, kamu idaresinin THKH'ye süpürülen her türlü mali kaynağını (tahsilat, ödemelerden iadeler vb.) ifade ederken, nakit dışı işlemler ise genel bütçenin transfer kaleminden (Hazine yardımı vb.) ilgili kurumlara aktarılmak üzere tahakkuka bağlanan bütçe giderinden Bakanlık tarafından nakit programına alınan ve ilgili ay içerisinde kuruma aktarılacak nakit tutarını ifade etmektedir. Nakit dışı işlemlerden doğan alacaklar, genel bütçeden transfer kaleminden

Bakanlıkça uygun görülen kısım kadar kuruma nakit aktarımının yapılacağına ilişkin bir nevi taahhütün muhasebeleştirilmesi olarak düşünülebilir.

THKH bütçe ve bütçe dışında özel izinle açılan özel hesapları da kapsama aldığından bu iki farklı hesaplara ilişkin işlemler ayrı takip edilecektir. Dolayısıyla, THKH kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yapılan işlemin muhteviyatına bağlı olarak anılan muhasebe hesaplarının farklı yardımcı hesap kodları kullanılacaktır.

3. 2. 3 Hesabın İşleyişi

THKH sistemi, kurumların mali varlıklarını güvence altına alacak şekilde, söz konusu kaynağın Bakanlık tarafından değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaçla, tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabının olduğu gibi tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabının da rolü oldukça önemlidir.

Tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabı nakit ve nakit dışı olmak üzere kurumun mali varlığına karşılık Bakanlık tarafından takip edilen yükümlülüğü ifade ettiğinden, bu hesap pasif karakterli bir hesaptır. Dolayısıyla, kurum tarafından nakit olarak THKH'ye aktarılan tahsilat, ödemelerden iadeler gibi kurum hesabından Hazine hesaplarına süpürülen her türlü mali kaynak, Hazinesinin nakit varlığını arttırırken, aynı zamanda Hazinesinin kuruma olan yükümlülüklerini de arttırmaktadır. Dolayısıyla, THKH kapsamında gerçekleştirilen işlemler neticesinde Hazinesinin varlık ve yükümlülüğü aynı miktarda artacağından (nette bir şey değişmeyeceğinden), kurumların mali kaynaklarına ilişkin hak sahipliği Hazineye geçmeyecektir.

Nakit dışı mali kaynak ise, daha önce belirtildiği üzere, genel bütçeden kurumlara transfer niteliğinde olan harcamaların program dönemi süresince nakit olarak ödeneceğinin Bakanlıkça taahhüt edilmesi, Bakanlıkça yükümlülük artışı yaratacağından Bakanlıkça anılan muhasebe hesabının alacağına kaydedilir. Bu durumda, Bakanlığın giderleri artarken, giderlerine karşılık nakit varlığı azalmak yerine tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabında takip edilen kurumlara olan yükümlülüğü artacaktır.

Tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabı pasif karakterli bir muhasebe hesabı olduğundan, Bakanlığın THKH kapsamında kuruma olan borcunun azalması durumunda, bu hesap borçlandırılır. Örneğin, kuruma THKH'den nakit aktarımı yapıldığında bu hesaba borç yazılarak, bu

hesapta takip edilen yükümlülük azalır. Ayrıca, THKH kapsamında yer alan ve belirli periyotlarda nakit fazlasını genel bütçeye aktaran kurumların (Örn. düzenleyici denetleyici kurumlar vb.) mali kaynağı genel bütçeye gelir kaydedildiğinde (kuruma ait mali kaynak genel bütçeye aktarıldığında), kurumca THKH'ye aktarılan gelir fazlası niteliğindeki transfer edilen tutarlar kadar Bakanlığın THKH kapsamında izlenen kuruma olan yükümlülüğü azalacaktır. Bu durumda, Bakanlık, kurum tarafından genel bütçeye aktarılan gelir tutarını tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabına borç kaydederek, kuruma olan yükümlülük azalışını muhasebeleştirir.

4. TEK HAZİNE KURUMLAR HESABI KAPSAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLECEK İŞLEMLERE İLİŞKİN YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARININ ÖRNEKLER ÜZERİNDEN GÖSTERİMİ

THKH sisteminde, muhasebe hesaplarında kurumların THKH'den alacakları olarak görülen tutarlar aynı zamanda Bakanlığın ilgili kuruma aktarabileceği maksimum nakit tutarını belirtir. Dolayısıyla, THKH kapsamında yapılacak muhasebe işlemleri Bakanlık tarafından kuruma nakit aktarımı yapılırken göz önünde bulundurulacak en temel parametredir. Bu kapsamda, THKH sisteminde hem kurumca hem de Bakanlıkça yapılacak muhasebe işlemlerinin buna bağlı olarak kurum ve Bakanlık arasında doğacak alacak-borç ilişkisinin doğru şekilde kayıt altına alınması ve THKH sistemi kapsamında gerçekleşecek her türlü işlemin paydaşlarca eş anlı olarak muhasebeleştirilmesi ve buna yönelik olarak THKH sistemi ile diğer muhasebe sistemleri arasındaki entegrasyonun sağlanması büyük önem arz etmektedir.

Çalışmada, THKH kapsamında gerçekleştirilecek işlemlerin muhasebeleştirilmesi dört farklı senaryo ile anlatılmaktadır: i) THKH'den kurum hesaplarına aktarım; ii) Kurum hesaplarından THKH'ye nakit aktarımı; iii) Nakit-dışı işlem sonucunda (hazine yardımı tahakkukunun artması vb.) kurum alacağının artması, iv) Kurumun gelir fazlasını bütçeye aktarması sonucunda aktarılan gelir fazlasının kurumun alacağından mahsup edilmesi. Bu kapsamda, hazırlanmış yeni muhasebe hesaplarının işleyişine ilişkin örnek monografiler aşağıda yer almaktadır.

4. 1. Hazinesinin THKH Kapsamında Kurumlara Nakit Aktarımı Yapması Durumunda Yapılacak Muhasebe İşlemleri

THKH'den ilgili kurumun hesabına bir aktarım söz konusu olduğunda, aşağıdaki örnekte de gösterildiği şekilde, kurumun tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabında takip ettiği alacak bakiyesi kuruma yapılan aktarım tutarı kadar azalırken, Bakanlığın tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabında takip ettiği kuruma olan yükümlülüğü de kuruma aktarılan tutar kadar azalır. Aşağıdaki örnekte bu durum incelenmektedir.

Örnek: THKH kapsamında Hazineden alacağı olan 2 ayrı özel bütçeli idare (A ve B kurumları) tarafından talep edilen sırasıyla 30.000 ve 70.000 TL, Bakanlıkça ilgili kurumların ödeme hesaplarına aktarılmıştır.

— Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından A ve B kurumlarına nakit aktarma talimatının verilmesi işlemi

Mad. .No	AÇIKLAMA	Borç	Alacak
1	.....xx.xx.2018..... 335-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar(Kurum A) 335-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar(Kurum B) 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs. Bakanlıkça Kurumlara Nakit Aktarma Talimatı.....	30.000 70.000	100.000

— Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından A ve B kurumlarına nakit aktarılmak üzere THKH'nin bulunduğu bankaya verilen talimatın kapatılması işlemi

2xx.xx.2018..... 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı 102-Banka Hesabı (Tek Hazine Kurumlar Hs.) THKH'den Ödeme Talimatının Kapatılması.....	100.000	100.000
---	--	---------	---------

— Bakanlıkça özel bütçeli A kurumuna gönderilen nakdin A kurumunca muhasebeleştirilmesi işlemi

3xx.xx.2018..... 102-Banka Hesabı (Kurum A Hesabı) 135-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar(Kurum A) Özel Bütçeli A Kurumunun Muhasebe Kaydı.....	30.000	30.000
---	---	--------	--------

— Bakanlıkça özel bütçeli B kurumuna gönderilen nakdin B kurumunca muhasebeleştirilmesi işlemi

3xx.xx.2018..... 102-Banka Hesabı (Kurum B Hesabı) 135-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar(Kurum B) Özel Bütçeli B Kurumunun Muhasebe Kaydı.....	70.000	70.000
---	---	--------	--------

4. 2. THKH Kapsamında Kurum Hesaplarında Yer Alan Bakiyelerin Hazineye Süpürülmesine İlişkin Yapılacak Muhasebe İşlemleri

Kurum hesaplarından THKH'ye gün sonunda süpürme işlemleri gerçekleştiğinde kurumun tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabında takip ettiği alacakları artarken, Bakanlığın tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabında takip ettiği kuruma olan yükümlülüğü de artacaktır. Aşağıdaki örnekte bu durum incelenmektedir.

Örnek: THKH kapsamında yer alan iki ayrı özel bütçeli idare (A ve B kurumları) hesaplarından gün sonunda sırasıyla 50.000 ve 150.000 olmak üzere toplamda 200.000 TL, Hazine ve Maliye Bakanlığı hesaplarına süpürülmüştür.

— Özel bütçeli A kurumunun hesabından THKH'ye süpürülen mali kaynaklarına karşılık yapacağı muhasebe işlemi

Mad. No	AÇIKLAMA	Borç	Alacak
1	.....xx.xx.2018..... 135-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar (Kurum A) 102-Banka Hesabı (Kurum A) Özel Bütçeli A Kurumunun Muhasebe Kaydı.....	50.000	50.000

— Özel bütçeli B kurumunun hesabından THKH'ye süpürülen mali kaynaklarına karşılık yapacağı muhasebe işlemi

1	.....xx.xx.2018.....		
	135-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar (Kurum B)	150.000	
	102-Banka Hesabı (Kurum B)		150.000
	.....<i>Özel Bütçeli B Kurumunun Muhasebe Kaydı</i>		

— Kurumların THKH'ye süpürülen mali kaynaklarına karşılık Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili kurumlara olan yükümlülük artışını muhasebeleştirilmesi işlemi

2	.....xx.xx.2018.....		
	102-Banka Hesabı (Tek Hazine Kurumlar Hesabı)	200.000	
	335-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar(Kurum A)		50.000
	335-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar(Kurum B)		150.000
	.....<i>Süpürülen Mali Kaynaklara ilişkin Bakanlık Tarafından Yapılacak Muhasebe Kaydı</i>		

4. 3. Genel Bütçeden Aktarılmak Üzere Tahakkuka Bağlanan ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca Program Dönemi İçerisinde Nakdinin Gönderilmesi Onaylanan Hazine Yardımlarına İlişkin Yapılacak Muhasebe İşlemleri

Genel bütçeden hazine yardımı alan kuruma ödenmek üzere tahakkuka bağlanan bütçe giderinden, Hazine ve Maliye Bakanlığınca aylık nakit programında ödenmesi planlanan nakit tutarı kadar, Bakanlığın ilgili kuruma borcu ve buna bağlı olarak ilgili kurumun Bakanlıktan alacağı artacaktır. Bu çerçevede, söz konusu işlem gerçekleştiğinde Bakanlığın tek hazine kurumlar hesabından borçlar hesabında ve ilgili kuruluşun tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabında karşılıklı artış meydana gelecektir. Sonrasında, Bakanlık, ilgili kurumun nakit talebi doğrultusunda kuruma THKH'den nakit aktarımı yaptığında söz konusu muhasebe hesaplarında takip edilen bakiyeler karşılıklı olarak azalacaktır. Bu durum aşağıda yer alan örnekte anlatılmaktadır.

Örnek: Özel bütçeli A kurumunun 200.000

TL hazine yardımı alacağı tahakkuk etmiştir ve söz konusu tutarın 120.000 TL'si Hazine ve Maliye Bakanlığınca tarafından karşılanmıştır.

— Özel bütçeli A kurumunun bağlı bulunduğu bakanlığın hazine yardımı kaleminde karşılanmak üzere oluşturulan giderlerin muhasebeleştirilmesi işlemi

Mad. No	AÇIKLAMA	Borç	Alacak
1	.....xx.xx.2018.....		
	630-Giderler Hesabı	200.000	
	325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı		200.000
	830-Bütçe Giderleri Hesabı	200.000	
	835-Gider Yansıtma Hesabı		200.000
	.....<i>A Kurumunun Bağlı Bulunduğu Bakanlığın Hazine Yardımı Tahakkuku İşlemi</i>		

— Özel bütçeli A kurumunun bağlı bulunduğu bakanlık tarafından Hazine yardımı kaleminde giderleştirilen işlemine karşılık oluşan gelirlerin muhasebeleştirilmesi işlemi

2	.....xx.xx.2018.....		
	120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	200.000	
	600-Gelirler Hesabı		200.000
	.....<i>Özel Bütçeli A Kurumunun Muhasebe Kaydı</i>		

— İlgili bakanlık tarafından tahakkuka bağlanan hazine yardımının, Hazine ve Maliye Bakanlığınca THKH kapsamına alınmasına ilişkin muhasebe kaydı

3	.....xx.xx.2018.....		
	511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	120.000	
	335- Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar (Kurum A)		120.000
	.....<i>Hazine Tarafından THKH Kapsamına Alınan Hazine Yardımına İlişkin Muhasebe Kaydı</i>		

— Hazine ve Maliye Bakanlığınca tarafından THKH kapsamına alınan hazine yardımına ilişkin (120.000 TL) ilgili bakanlıkça yapılacak muhasebeleştirme işlemi

4	.....xx.xx.2018.....		
	325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	120.000	
	511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		120.000
	.....<i>Hazine Onayı Sonrası ilgili Bakanlığın Muhasebe Kaydı</i>		

— Bakanlıkça THKH kapsamına alınan hazine yardımının özel bütçeli A kurumu tarafından THKH kapsamında takip edilmesine yönelik muhasebeleştirilme işlemi

5	.....xx.xx.2018.....		
	135-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar (Kurum A)	120.000	
	120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı		120.000
	.....<i>Özel Bütçeli A Kurumunun Muhasebe Kaydı</i>		

— Bakanlık tarafından THKH'ye alınan hazine yardımı tahakkukundan özel bütçeli A kurumuna nakit aktarımının yapılmasına ilişkin talimatın muhasebeleştirilmesi işlemi

6	.....xx.xx.2018.....		
	335- Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar (Kurum A)	120.000	
	103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)		120.000
	.....<i>Bakanlıkça Kuruma Nakit Aktarma Talimatı</i>		

— Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından A kurumuna nakit aktarılmak üzere THKH'nin bulunduğu bankaya verilen talimatın kapatılması işlemi

7	.....xx.xx.2018.....		
	103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)	120.000	
	102-Banka Hesabı (Tek Hazine Kurumlar Hs.)		120.000
	.....<i>THKH'den Ödeme Talimatının Kapatılması</i>		

— Hazine ve Maliye Bakanlıkça özel bütçeli A kurumuna gönderilen nakdin A kurumunca muhasebeleştirilmesi işlemi

8	.....xx.xx.2018.....		
	102-Banka Hesabı (Kurum A Tek İdare Hesabı)	120.000	
	135 – Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar (Kurum A)		120.000
	.....<i>Özel Bütçeli A İdaresinin Muhasebe Kaydı</i>		

4.4. THKH Kapsamında Yer Alan Kurumlardan Genel Bütçeye Aktarılan Gelir Fazlasına İlişkin Muhasebe İşlemleri

Kurumların hesaplarından THKH'ye aktarılan tutarlar kurumun THKH kapsamında alacak olarak takip ettiği tek hazine kurumlar hesabından alacaklar hesabı bakiyesini arttırırken, karşılığında Bakanlığın THKH kapsamında kurumlara olan borcu olarak takip ettiği tek hazine hesabından borçlar hesabı bakiyesini de arttırmaktadır. Ancak, THKH kapsamında değerlendirilen kurumların gelir fazlasının genel bütçeye aktarılması durumunda ise anılan hesaplar ters yönlü olarak çalışacak; ve kurum hesabından Bakanlık hesaplarına nakit hareketi olmadan gelir fazlası tutarı kurumun alacağından mahsup edilecektir. Aşağıdaki örneklerde bu durum incelenmektedir.

Örnek: Dönem sonunda düzenleyici denetleyici D kurumu tarafından 200.000 TL tutarında gelir fazlasının genel bütçeye aktarılacağı bildirilmiş ve söz konusu tutar kurumun THKH alacağından mahsup edilmiştir.

— Gelir fazlasını genel bütçeye aktaran D kurumunun muhasebe işlemi

Mad. No	AÇIKLAMA	Borç	Alacak
1	.....xx.xx.2018.....		
	630-Giderler Hesabı	200.000	
	135-Tek Hazine Hesabından Alacaklar (Kurum D)		200.000
	830-Bütçe Giderleri Hesabı	200.000	
	835- Gider Yansıtma Hesabı		200.000
	.....<i>DDK D Kurumunun Genel Bütçeye Aktardığı Gelir Fazlasını Alacağından Mahsup Etmesine yönelik</i>		

Muhasebe Kaydı.....			
— THKH kapsamında yer alan D kurumunun genel bütçeye aktardığı gelir fazlası tutarının Bakanlıkça THKH kapsamında kuruma olan yükümlülüğün çıkarılmasının muhasebeleştirilmesi işlemi			
2	.....xx.xx.2018.....		
	335- Tek Hazine Kurumlar Hesabından Borçlar (Kurum D)	200.000	
	600- Gelirler Hesabı		200.000
	805- Gelir Yansıtma Hesabı	200.000	
	800- Bütçe Gelirleri Hesabı		200.000
.....Bakanlığın Gelir Fazlasını Genel Bütçeye Gelir Kaydetmesine İlişkin Muhasebe Kaydı.....			

4. 5. THKH Kapsamında Yer Alan Kurumların Özel Hesaplarına İlişkin İşlemler

Kurumların ilgili kanunların verdiği yetkiler çerçevesince açılmış özel hesapları üzerinden THKH kapsamında gerçekleştirdikleri işlemlerin muhasebeleştirilmesi, kurumların THKH kapsamında bütçe hesapları üzerinden gerçekleştirdikleri işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile aynıdır. Kurumların bütçe hesaplarında olduğu gibi, özel hesaplarına ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesinde de THKH kapsamında açılmış muhasebe hesapları kullanılacaktır. Dolayısıyla, kurumların THKH kapsamında özel ya da bütçe hesaplarından gerçekleştirilen işlemler yukarıda belirtilen örneklerde olduğu gibi muhasebeleştirilecektir. Ancak, kurumların bütçe ya da özel hesaplarından gerçekleştirdikleri işlemler aynı muhasebe hesaplarının farklı alt kırılımları vasıtasıyla takip edilecektir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

THKH sistemi kapsama aldığı kurumların bütçesel ve idari özerkliklerine dokunulmadan ve kurumların mali kaynakları üzerindeki hak sahipliklerine zarar vermeden, mali kaynaklarının Bakanlık tarafından yönetilmesini amaçlayan bir havuz sistemidir. Söz konusu sistemin, kurumların mali kaynaklarına haneler getirilmeden çalışabilmesi, kapsamda değerlendirilecek kurum ile Bakanlık arasında gerçekleştirilen işlemlerden doğan alacak-borç ilişkisinin şeffaf bir şekilde kayıt altına alınması

ve takip edilmesine cevaz veren muhasebe hesapları ile mümkün olacaktır. Ancak, mevcut muhasebe hesapları THKH sisteminin ihtiyaçlarını karşılama yetersiz kalmıştır. Bu kapsamda, Bakanlık ve kurum arasında alacak-borç ilişkisini tesis eden ve THKH kapsamında gerçekleşen nakit ve nakit dışı her türlü işlemin şeffaf bir şekilde kayıt altına alınmasını sağlayacak sisteme has muhasebe hesapları tasarlanmış ve bu hesaplar muhasebe yönetmeliklerine eklenmiştir.

Çalışmada THKH sistemine özgü açılmış yeni muhasebe hesaplarının işleyişi monografiler üzerinden detaylı olarak anlatılmıştır. Ayrıca, çalışmada THKH sisteminin işleyişi, muhasebe perspektifi üzerinden ele alınarak değerlendirilmiştir.

Söz konusu çalışmanın gerek merkezi yönetim ve genel yönetim çerçeve hesap planlarında tanımlanan yeni muhasebe hesaplarını, gerekse muhasebe perspektifi üzerinden THKH sistemini anlatması hasebiyle muhasebe literatürüne ve kamu mali yönetimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Can, B. (2017) *Genişletilmiş Yeni Tek Hazine Hesabı Modeli Önerisi*, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ankara.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği*. (2014). T.C. Resmi Gazete, 29214,23 Aralık 2014.
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2018). T.C. Resmi Gazete, 30342,24 Şubat 2018.
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği. (2014). T.C. Resmi Gazete, 29218,27 Aralık 2014.
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2018). T.C. Resmi Gazete, 30342,24 Şubat 2018.
- Pattanayak, S. & Fainboim, I. (2010) Treasury Single Account: Concept, Design and Implementation Issues, *International Monetary Fund Fiscal Affairs Department Working Paper*, WP/10/143, 4-44.
- Williams, Mike. (2013) Overview of Government Cash Management. *In Proceedings of Middle East Regional Technical Assistance Center IMF - METAC Conference on Budget Execution and Cash Management (Beirut, July 2-4)*, 1-17. http://www.imfmetac.org/Upload/Link_738_48.pdf
- Williams, Mike. (2010) Government Cash Management: Its Interaction with Other Financial

Policies. *International Monetary Fund Fiscal Affairs
Department Technical Notes and Manuals*, 1-28.