

TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ
ve
MUZAAF USUL

Prof. Tayfur TARHAN

Bilindiği gibi, tâcir olan veya olmayan hususî eşhasın muhasebesi, Ticaret Kanununda veya Vergi Kanunlarındaki bazı hükümlere riayet olunmak kaydıyla, serbesttir, yani her şahıs kendi muhasebesini dilediği gibi tutar. Devlet taksimatının ve âmme hizmetlerinin muhasebesi ise kanun ve talimatnamelerle nizamlanmıştır.

V. MAREE (Traité de la Comptabilité Publique. Paris 1905) âmme muhasebesini : «Âmme bütçelerinin tanzimine kabulüne, icrasına ve kontroluna tatbik olunan mevzuatın heyetimecnuası» olarak tarif eder.

V. REMY (Traité de la Comptabilité Publique, étudiée au point de vue des dépenses et principalement des dépenses du département de la guerre. Paris, 1894) ise, «Âmme muhasebesi, Devlete ait nüktü ve ayniyatın idaresidir» der.

Paris Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Profesörlerinden Gaston JEZE (Le Budget, Paris 1910) şöyle der :

«Âmme muhasebesi, Devlet maliyesinin idaresine, gelir ve gider tahminleriyle tahsisata, giderlerin taahhüt ve tediyesine, gelirlerin tahsiline, fonların ve ayniyatın kullanılmasına ve kontrole müteallik teşrii ve mutâd hükümlerdir.»

Memleketimizde, Devlet Muhasebesi, 26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı MUHASEBEİ UMUMİYE KANUNU ile tanzim edilmiştir. Bu kanunun 1 inci maddesinde: «Devlet bilumum emvalinin idare ve muhasebesi bu kanuna tâbidir» denilmiştir.

Aynı kanunun 9 uncu maddesi, muhasibi şöyle tarif etmiştir : «Varidatı tahsil, nüktü ve ayniyatı muhafaza, masarifi istihkak sahiplerine tediyeye ve teslim ve bu işlere müteallik her türlü müraselât ile buna müteferri nakdî ve aynî bilcümle malî muamelâtı ifa ve Divanı Muhasebata zamanı idare hesabı ita edenler muhasip denir.»

Muhasibin bu vazifeleri gözönünde tutulmak suretiyle, T. C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Umum Müdürlüğü tarafından 1946 yılında vücuda getirilen «DEVLET MUHASEBESİ GENEL YÖNETMELİĞİ» 1 Ocak 1948 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş, bilâhare, 1953 Mart ve Mayıs başlarında yürürlüğe giren ek ve tâdiller yapılmıştır.

Bu yönetmeliğin ve bilhassa ek ve tâdillerin yürürlüğe girmesiyle, memleketimiz devlet muhasebesinde muzaaflaşma başlamıştır.

(Brükse'de çıkan «Revue de Comptabilité» adlı mecmuada, muhasebe Profesörü PEVIA'nın 1908 senesinde neşrolunan bir etüdü muhtelif memleketlerde, muzaaf usulün Devlet muhasebesine tatbikinden zaman zaman vaz geçilip, bilâhare tekrar tatbik edilmesi safhalarının tetkiki bakımından alâka çekicidir.)

Âmme muhasebesi, bazı memleketlerde (Fransa, Almanya, İngiltere, Belçika v.s...) *bütçe* muhasebesi olarak, diğer bazı memleketlerde ise (İtalya, İsviçre v.s...) *mamelek* muhasebesi olarak telâkki edilmektedir.

Mamelek muhasebesi fikri, CERBONİ'nindir. İtalya Kırallığı Muhasebat Genel Müdürü olan Giuseppe CERBONİ 1872 de intişar eden «La partita doppia sinottica, nuova scienza del conti» adlı eserinde, mucidi olduğu ve «Logismographie» adını verdiği mamelek muhasebesi sistemini izah etmiştir. Devleti bir hükmi şahıs olarak telâkki eden bu muhasebe, Devletin bütçe tahminleri ile, mamelek envanterini nazara almakta ve vergi neticesi ile Hazinenin durumunu aynı zamanda da, iktisadî neticeyi, Devletin bütün aktif ve pasifini tesbit etmektedir.

Bütçe muhasebesi ise, Hazinenin durumunu tesbit etmekte, iktisadî neticeyi bir tarafa bırakmaktadır.

Bilindiği gibi, basit muhasebe usulünün kat'î bir şekli yoktur. Muzaaf muhasebe ise, envantere dayanır ve komple bir defterikebirinin bulunması vasfını taşır. Şu halde mamelek muhasebesi fikri, Devlet muhasebesine muzaaf usulün tatbik imkânını gerçekleştirmektedir. Devlet muhasebesinde kâr ve zarar mevzubahis olmamakla beraber, mamelek tahavvülâtının tekevvününü gösteren bir hesabın mevcudiyeti, muzaaf usulün tatbikini tahakkuk ettirmektedir.

Nitekim, memleketimizde yürürlükte olan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin 176 nci maddesinde, UMUMÎ NETİCE HESA-

BI'na yapılacak zimmet ve matlup kayıtları izah edildikten sonra, şöyle denilmektedir : «Bu suretle bu hesabın zimmet ve matlubunda toplanan miktarlar yekdiğerinden düşürülerek, arasındaki fark bir yıl evvelden devreden matlup bakiyesine ilâve olunur. Veya düşürülür. Çıkan miktar, hazinenin o yıl sonuna kadar tekevvün eden MAMELEKİNİ gösterir.»

Devlet muhasebesinin bir hususiyeti olarak, bu sistem, tahmin hesapları da ihtiva etmekte, yâni tahminleri muhasebeleştirmektedir. Nitekim Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin 167 nci maddesinde VARİDAT TAHMİNLERİ HESABI, 168 inci maddesinde BÜTÇE TAHSİSATLARI HESABI, 169 uncu maddesinde de BÜTÇE TAHMİNLERİ MUVAZENESİ HESABI'nın mahiyet ve işleyiş tarzı gösterilmiştir.

«Muhasebe sistemi» dediğimiz zaman, bundan, iktisadî hukukî, istatistik ve metodik mahiyette rabitalarla birbirleriyle birleşmiş olan hesapların heyeti mecmuasını anlıyoruz.

Usul bakımından ise, muhasebeleri ikiye ayırıyoruz : *Basit usûl* ve *Muzaaf usûl*. Derhal işaret edelim ki, muzaaf, yani ikili *kayıt* ile, muzaaf *usûlü* aynı mânâda kullanmıyoruz.

Ya, muameleye ait meblâğ bir tek hesaba kaydedilmektedir ki, bu, Basit Kayıttır; buna aynı zamanda «unigraphie» (yani, tek kayıt) da denilmektedir.

Yahut da, meblâğ iki ayrı hesaba, birinin zimmetine ve diğeri- nin matlubuna kaydolunmaktadır; bu takdirde ise «digraphie» (yani, çift kayıt) mevzuubahistir; biz buna «muzaaf kayıt» diyoruz.

Basit usûldeki muhasebe tetkik edildikte, bazen çift kayıtlar ihtiva eden ve tam yani komple bir defterikebiri olan muhasebeyi yit mevzuubahistir; bazı müellifler buna «karma kayıt» «partie mixte» demişlerdir.

Muzaaf usûl dediğimiz zaman, bundan, Kâr ve Zarar hesabını ihtiva eden ve tam yani komple bir defterikebiri olan muhasebeyi kastediyoruz.

Basit muhasebe usûlünün mümeyyiz vasfı ise, sarîh veya kat'î hiçbir şeklinin olmayışıdır.

Tam manâsiyle basit usûlde olan bir muhasebe yoktur denilebilir. Basit muhasebe usûlü tâbiri, muzaaf usûlün esas vasfını haiz

olmayan (yani tam - komple - Defterikebiri olmayan) bütün muhasebe şekillerini ifade eder.

Basit usûl ile muzaaf usûl, bütün hususlarda birbirine benzemeyen iki ayrı sınıf değildir. Bu iki usûl, aynı sınıftan iki şekil olup, biri tamam, diğeri nâtamamdır. Nâtamam olan sistem, diğerrinin bir cüz'üdür; tamam olanı ise, nâtamam olanın tamamını içine almaktadır. Başka bir ifade ile, basit usûl, muhasebenin bir cüz'üdür. Nâtamam bir muhasebedir; muzaaf usûl ise, tam muhasebedir ve dolayısıyla, basit usulün tamamını ihtiva etmektedir.

Muzaaf usûl ile basit usûlü birbirinden ayıran bir esas nokta daha vardır :

Bir muhasebeden netice çıkarılabilmesi için, iki ayrı andaki statik durumların tesbiti ve bunların mukayesesi lâzım gelmektedir. Yani, neticeye vasıl olabilmek için, bir ilk envanter yapılır, sonra da, muayyen bir hesap dönemi (meselâ bir sene) sonunda ikinci bir statik durum çıkarılır ve ilki ile mukayese edilir. Bu ameliyeleri şöylece formüle edebiliriz :

Başlangıç sermayesi = Başlangıç aktifi — başlangıç pasifi.

Hesap dönemi sonu sermayesi = Dönem sonu aktifi — dönem sonu pasifi.

Netice = Dönem sonu sermayesi — Başlangıç sermayesi.

Bu eşitlikler daha ziyade basit muhasebe usûlünde kullanılır. Muzaaf Muhasebe usûlünde iki taraflı bir müsavata vasıl olunmak istenir, dolayısıyla de, icaba göre, aktife veya pasife kayıt düşülür ve fakat hiçbir zaman tarh ameliyesi yapılmaz.

Buna göre, başlangıçtaki statik durum şöyle ifade edilebilir.

Başlangıçtaki aktif = Başlangıçtaki pasif + Başlangıçtaki sermaye.

Hesap devresi sonundaki statik durum ise, şu suretle formüle edilebilir :

Devre sonundaki aktif = Devre sonundaki pasif + Devre sonundaki sermaye.

Şu halde, $A = P + S$ formülünden hareket edildiğinde, muzaaf usûl mevzubahistir.

Memleketimiz Devlet Muhasebesinde, basit usûlden muzaaf usûle geçiş, basit usûle avdet ve tekrar muzaah usûle dönüş safhaları olmuştur.

Meşrutiyet devrinin ilk bütçesine ait hesabı kat'ının çıkarılabilmesi maksadiyle tesis edilmiş ve bir nevi kameral muhasebe sisteminden öteye gidememiş olan Devlet Muhasebesi, 1340 (1924) tarihli Hesap Talimatnamesi ile islâh edilerek müzaaflaştırılmıştır. Ancak, hazine vaziyetini gösterecek şekilde tesis edilmiş olan bu sistemin istinat ettiği muzaaf usûl, muhasipler tarafından lâyıki veçhile kavranamamış olduğundan ve bazı hesapların meczedilmesi suretiyle yapılan tâdilâta rağmen sistem yürütülemediğinden, 1928 yılında tatbik edilmeye başlanan «Hazinenin Usûlü Hesabiyesine Dair Talimatname» ile, muzaaf usûl terkedilmiş, malsandıklarında kullanılmakta olan «esas defteri» yerine «tasnif yevmiyesi» ikame edilmiş, bazı hesapların işleyiş tarzları değiştirilmiş, bazı hesaplar birleştirilmiş, böylece basite irca olunan şekliyle, Devlet muhasebesi nev'i şahsına münhasır bir sistem halini almıştır. Bir çok tenkidlere maruz kalan bu «tasnif yevmiyesi» sistemi 20 sene tatbik edildikten onra, 1948 yılında terkedilmiştir. 1948 yılında yürürlüğe konan «Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği» ile, muzaaf usûle istinat eden yeni bir muhasebe sistemi tesis olunmuştur.

Halen yürürlükte olan bu sistem de tenkidlerden âri kalmamış ve aksaklıklarının izalesi maksadiyle yapılan çalışmalar sonunda 1953 malî yılında tatbik mevkiine konan «Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği Ek ve Tâdilleri» meydana getirilmiştir. Bu «Ek ve Tâdillerin» hususiyetlerinden biri, fiilî tahsilât ve tediyatı nazara alan sistemin terk olunarak, yerine, tekevvün eden borç ve alacakların muhasebeleştirilmesini derpiş eden «tahakkuk» esasının ikame edilmiş olmasıdır. İkinci bir hususiyeti de, bütçe muhasebesi ile kapital muhasebesi arasında irtibat tesis etmesi olmuştur.

Böylece, Devlet muhasebesinde yer alan hesaplar :

- Faaliyetin mebdeini teşkil eden tahmin ve tahsislere ait olmak üzere «Bütçe Tahmin Hesapları»
 - Fiilî faaliyete taallük etmek üzere «Bütçe Hesapları»
 - Faaliyet neticesinde Devletin iktisap edeceği hak ve vecibelere ait olarak «Bilânço Hesapları»
 - Ve Faaliyetin muhtıra kayıtlarını tesbit etmek maksadiyle kullanılan «Nâzım Hesaplar»
- olmak üzere, dört ana gruba ayrılmış bulunmaktadır.

Hesaplar bir de tutuldukları yerler itibariyle tasnif edilecek olursa, bunlar :

- Bütün Saymanlıklarda açılan hesaplar,
- Mülkî ve Askerî Kurum Saymanlıklarında ilâveten açılan hesaplar,
- Ve, Merkez Saymanlıklarında ilâveten açılan hesaplar olmak üzere üç bölümde mütalâa edilebilir.

Ana gruplardan, bilhassa Bilânço Hesapları» bizi muzaaf usûl bakımından ilgilendirmektedir. Bunlar arasında da, bütün saymanlıklarda tekevvün eden kayıtları bir araya getirip, bilânçoyu (yani Hazine Genel Hesabını) tanzim eden Muhasebat Genel Müdürlüğünde işletilen hesaplara olan ilgimiz daha yakındır.

Muhasebat Genel Müdürlüğünde açılan bilânço hesaplarını şöyle sıralayabiliriz :

- Sabit ve menkul kıymetler Hesabı
- Stoklar Hesabı
- Birikmiş Amortismanlar Hesabı
- Saymanlıklar İrsalât Hesabı (Mutavassıt)
- Genel Merkez Hesabı (Mutavassıt)
- Carî yıl Kıymet Tahavvülleri Hesabı
- Umumî Netice Hesabı.

Saymanlıklar irsalât hesabı ile, Genel Merkez Hesabı, bütün saymanlıklarda da tutulmakta ve mutavassıt mahiyet arz etmekte olduğundan, bunlar üzerinde durmayacağız.

Sabit ve Menkul Kıymetler hesabı, bina, arazi, arsa ve sabit tesisler gibi gayrimenkullerle, demirbaş ve mefruşat ile canlı hayvanlar gibi menkullerin kaydına mahsustur.

Stoklar hesabı ise, istimal ve istihlâk eşyası, tıbbî ecza ve malzeme, ambardaki kıymetler ve atölyelerdeki kıymetler olarak adlandırılmış tali hesaplara ayrılmıştır.

Bilindiği gibi bu gibi kıymetlere ait muamele ve kayıtlar, «Ayniyat Talimatnamesi» ile düzenlenmiştir.

El'an mer'i bulunan 1938 tarihli Ayniyat Talimatnamesi, demirbaş eşya ve mefruşat muhasebesi için ayrı, istimal ve istihlâk eşyasının ambar muhasebesi için ayrı, fabrika ve imalâthaneler muhasebesi için de ayrı esaslar koymuştur.

Ayniyat Talimatnamesi, demirbaşlar için amortisman kaydı tutulacağı hükmünü ihtiva etmektedir. (Hususi mevzuatına göre amortisman payı ayırmak mecburiyetinde olan daire ve müesseseler müstesna) mütedavil sermayeli müesseseler dahi, kendi talimatnameleri gereğince ayıracakları amortismanları ayniyat kayıtlarında değil, nakit muhasebesi kayıtlarında gösteyeceklerdir.

Bu cihet, «Birikmiş Amortismanlar» hesabının kullanılması lüzumunu şüpheye düşürmektedir. Esasen amortisman, netice itibarıyla mâmelektan ayrıldığına göre, bunun mâmelek kayıtlarına ters ettirilmesi şekil ve esasları sarahaten tesbit edilmedikçe, doğru bir neticeye ulaşılması mümkün değildir. İcap edeni vermeyen bir hesabın mevcudiyeti ise lüzumsuz olur.

Cârî Yıl Kıymet Tahavvülleri hesabı, Umumî Netice hesabının bir tâlî hesabı mahiyetinde olup, yıl sonunda bu hesaba devredilmek suretiyle kapatılmaktadır.

Cârî yıl kıymet tahavvülleri hesabı, yıl sonunda, matlûbuna, «lehte tahavvülleri» zimmetine de «aleyhte tahavvülleri» almaktadır.

«Lehte tahavvüller» olarak : yıl içinde iktisap olunan sabit kıymetleri, menkulleri, stokları, kıymetli ayniyatı, altını, «ikraz, iştirâk, sermaye» yi, ayınları, sermayelere eklenen kârlar ile, dâhilî ve haricî borç itfalarını; «aleyhte tahavvüller» olarak da : Elden çıkarılan kıymetleri, ayrılan amortismanları, silinen alacakları, sermaye zararlarını, dâhilî ve haricî borçlanmaları ve geçen yıl bütçe mahsuplarını zikredebiliriz.

Burada, yıl içindeki tahavvüller mevzubahistir. Mamelek muhasebesinin ilk tesis edilğinde mevcut sabit ve menkul kıymetler ile stokların doğrudan doğruya Umumî Netice Hesabına alınması derpiş edilmiştir.

Umumî Netice hesabı, bu şekliyle, bir «sermaye» hesabı mahiyeti arz etmektedir.

İlk envanterde, mevcutlar ve alacaklar aktife kaydolunur ve bunların tutarı, pasif'de sermaye hesabına geçirilir; borçlar ise pasif'e kaydolunur ve tutarı sermaye hesabına zimmet kaydolunur. Böylece, aktif ve pasif kayıtlar tesis edilince, aktif fazlası muvazene için pasif'e konulmuş olur ve «sermaye» adını taşır. Yıl içinde yapılan muameleler sonunda husule gelen aktif ve pasif tahavvüllerine

göre, bu iki taraf arasındaki muvazene, yâni «sermaye» de tahavvül eder. Sene sonundaki sermaye'den sene başındaki sermaye'yi *tenzil* edersek ve aradaki fark müsbet olursa, sermaye artmış demektir. Aksi halde ise sermaye azalmıştır.

Devlet Muhasebesinde kullanılan «Umumî Nétice» hesabı da buna benzer bir mahiyet arz etmektedir. Bu arada şu noktayı tebarüz ettirelim ki, Umumî Nétice Hesabı, Cârî Yıl Kıymet Tahavvülleri Hesabının neticesinden başka, varidat tahakkukları ve masraf tahakkukları hesaplarının bakiyelerini de devralmaktadır.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinde şöyle denilmektedir : «Bir yıl evvelinden devreden Umumî Nétice hesabı matlup bakiyesinden Umumî netice hesabının Zimmet/Matlup farkı tenzil veya ilâve olunur. Bu suretle, hazinenin o yıl sonuna kadar tekevvün eden mameleki bulunur.»

Dikkat edilecek olursa burada bir *tenzil* ameliyesi mevzubahistir. Bu ise, evvelce işaret ettiğimiz üzere, basit usûldeki muhasebenin formülüne uymaktadır. Muzaaf usûl, tenzil ameliyesi kabul etmez.

Muzaaf usûlün diğer bir şartı da, Kâr ve Zarar hesabının mevcudiyetidir. Buna göre, ilk envanterle tesbit edilen sermaye sabit tutulmalı ve yıl içindeki tahavvüller Kâr ve Zarar hesabında takip edilmeli idi. Bu hesabın adı -Devletin kâr etmesi mevzubahis olmadığına göre- «Cârî yıl Kıymet Tahavvülleri» olabilirdi, ancak mahiyeti, hâlen bu adı taşıyan hesabunkinden farklı olurdu ve o zaman bir de ayrıca Umumî Nétice hesabının kullanılmasına lüzum kalmazdı; Devletin yıl sonuna kadar tekevvün eden aktifi ile pasifi arasındaki fark (ki buna «Umumî Nétice» denilebilirdi), Cârî Yıl Kıymet Tahavvülleri hesabının zimmet ve matlubu arasındaki farka müsavi olurdu.

Görülüyor ki, bidayette yaptığımız tarife göre, muzaaf usûl, Devlet muhasebemizde tahakkuk ettirilmiş değildir. Bununla beraber, Devlet muhasebesi sisteminde bir adım daha atılıp, tenzil ameliyelerinin hasfedilmesi ve Kâr ve Zarar hesabı mahiyetinde bir hesap kullanılması suretiyle, muzaaf usûl tahakkuk ettirebilir.

Bu bakımdan, Devlet muhasebesi Genel Yönetmeliğinin üzerinde durulması gereken bazı hükümlerini misâl olarak zikredeceğiz :

Genel Yönetmeliğin, varidat tahakkukları hesabı ile varidat tahakkukatından Borçlular hesabına taallûk eden 136 ncı maddesinde, bu hesapların zimmet ve matluplarına yapılacak kayıtlar izah edildikten ve bu hesapların malî yıl sonunda saymanlıklarca *kapatılmayarak aynen bırakılacağına* işaret olunduktan sonra, «Yalnız varidat tahakkukatından borçlular hesabı zimmet bakiyesi miktarından, bütçe gelirleri hesabının matlup bakiyesi *ayrı bir kâğıt üzerine düşülerek* arasındaki fark yeni yıl içinde tutulan aylık mizan cetvelinde, bir kalemde, varidat tahakkukatından borçlular hesabına zimmet, 29 uncu maddede bahsolunan genel merkez hesabına matlup kaydolunur ve varidat tahakkukatından borçlular defterinin tahakkuk tablosunun ilgili fasıl ve maddesinin tahakkuk tablolarına geçirilir.» denilmiştir. Burada, *ayrı kâğıt üzerine düşme ve tenzil* ameliyeleri, muzaaf usûlün kaidelerine uymamaktadır.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin Ek ve Tâdillerinde yer alan ve hesapların kapanışına taallûk eden 180 inci maddede, muzaaf usûl bakımından zihni oldukça karıştıran kapanış maddeleri izah edildikten sonra, bu kapanışları müteakip hazinenin (geçen yıl bütçe mahsupları hariç) *muvakkat bilânço'sunun* çıkarılacağı kayıtlıdır.

Bilânço kat'î mizanın hülâsası olduğuna göre, muvakkat bilânço muvakkat mizan anlamına gelebilir. Kat'î mizan çıkarılması ise, muvakkat mizanla tesbit edilen rakamların yıl sonu sayımlarına istinaden ıslâhı, yâni kayıtların hakikatlere intibak ettirilmesi demektir, «envanter» demektir. Envanter ise, saymak, ölçmek, tartmak ve *değerlemek* suretiyle, yıl sonundaki varlıklarla alacak ve borçların hakikî durumunu tesbit etmektir (buna muhasebe dışı envanter diyoruz) ve kayıtları bu hakikatlere intibak ettirmektir (ki buna da muhasebe içi envanter diyoruz.).

Devlet Muhasebemizde ise, kat'î bilânço, «cârî yıl zarfında geçen yıl bütçe mahsupları hesabına kaydedilen bir yıl önceki hesaplara eklenmesi icabeden kıymetlerle, cârî yıl içinde saymanlıklar irsâlât hesabına zimmet kaydıyle gönderilen paralardan mâlî yıl içinde karşiki saymanlıklarca alındığı anlaşılan miktarlar» a ait kayıtlar yapılmak suretiyle çıkarılmaktadır. Görülüyor ki bunun «Envanter» ile bir ilgisi yoktur.

Burada nazik bir noktaya temas etmiş bulunuyoruz : Acaba devlet muhasebesinde *envanter* çıkarılması mümkün müdür?

Bakınız, Hikmet Sağcı, 1953 yılında Ankara'da yayınlanan «Devlet Muhasebesi Sistemimizde Yapılan Reform» adlı broşüründe bu hususta ne demiş : «..... kabul olunan yeni sistemde kontabilizasyonu derpiş olunan Devlete ait menkul ve gayrimenkul emvalin matlup olan şekilde muhasebeleştirilmesi, bugün için imkânsız bir vaziyettedir. Çünkü mer'i mevzuata göre Devletin menkul emvali *ayrı bir muhasebeye* tâbi tutulmuş, bu muhasebe ise tesis edildiği günden beri işler bir vaziyete getirilememiştir. Diğer taraftan, Devlete ait gayrimenkuller de halen dağınık bir vaziyettedir. Her ne kadar Muhasebei Umumiye Kanununun 25 inci maddesi gereğince tutulmuş bazı kayıtlar mevcut ise de, bu kayıtların Devlete ait gayrimenkullerden *ancak bir kısmını* göstermesi ve geçirdiği *kıymet tahavvüllerini irae etmemesi* noktalarından bir kontabilizasyona esas olmaktan uzak bulunmaktadır.»

Bu, çok önemli bir itiraftır ve muzaaf *usûlün* tahakkukuna başlıca engeli teşkil etmektedir.

Filhakika, muzaaf usûlün tahakkuk edebilmesi için Ayniyat Muhasebesi ile Devlet Muhasebesinin bir kül halinde aynı muhasebe sistemi içinde yürütülmesi ve kıymetlerin *değerleme* esaslarının tesbit edilmesi şarttır.

Devlet Muhasebemizin dayandığı 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanununu tâdilen hazırlanan «Genel Muhasebe Kanunu» tasarısının gerekçesinde, muzaaflaşma yolunda ileriye doğru atılmış ümit verici adımlara rastlıyoruz :

- Genel Bütçe ile katma bütçe arasında bağlantı sağlanması,
- Toplu bir Devlet Muhasebesi tesisi,
- Bir mal muhasebesi kurulması,
- Hazine patrimuanının muhasebeleştirilmesi ve bütçeye mütenazır bir neticeyi hesabiye çıkarılması,
- Kamu malları dışında kalan Devletin taşınmaz mallarının tapu idarelerince hazine adına tescil edilmesi,
- Kamu malları dışında kalan Devlete ait taşınmaz mallar ile demirbaş eşya, mefruşat, iptidaî madde ve malzeme gibi taşınır mallardan bir yıldan fazla kullanılması mütâd olanlar için *envanter kayıtlarının* tesisi, bu suretle de Devlet malları muhasebesinin umumî esaslar dairesinde Devlet muhasebesi içerisinde tedvir edilmesi ve bu mallar için ayrıca bir *envanter* kaydı tutulması, bu cümledendir.

Fakat bu ümit verici gerekçe, muzaf usûlün tahakkuk ettirilmesiinde, şimdiden büyük bir hevese kapılmamız gerektiğini bize ihtar eden bir cümle ile bitiyor. Bu cümleyi aynen veriyoruz :

«Ancak kamu mallarının iktisap, idare ve tasfiyesine ve özel bütçeler emvalinin idaresine müteallik hususlar *yeniden tedvin edilinceye kadar*, 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanununun bu husustaki hükümlerinin yürürlükte kalacağı, muvakkat bir maddede tasrih edilmiştir.»

Acaba kamu malları hakkındaki hükümler ne zaman yeniden tedvin edilebilecek ?

Yeniden tedvin edilecek bu hükümlerin tam olarak tatbiki acaba sağlanabilecek mi ? ve ne zaman ?

Bir mamelek muhasebesi mevzubahis olduğuna göre, Devletin mamelekini acaba nasıl ve ne zaman tesbit etmek mümkün olacaktır ? Yâni ne zaman sıhhatli bir «ilk envanter» çıkarılabilecektir ? Bu ilk envanterde «değerleme» hangi esasa göre yapılacaktır ? Kabul edilecek değerleme esası, müteakip yıllarda da muteber olabilecek midir ? Devlet mamelekinin yıllar itibariyle mukayesesi, haki ki artış veya eksiliş değerini verebilecek midir ?

İşte, hatıra gelebilen çeşitli sualler!...

Her halde, değerlemede kâğıt para esasının kabulü, seneler ilerledikçe bizi hakikatten uzaklaştıracaktır.

Ozaman, biri kâğıt para, diğeri de altın esası üzerinden olmak üzere Hazinesinin her yıl için iki bilâncosunun tanzim edilmesi hatıra geliyor.

Yoksa, problemin arzettiği müşkilât karşısında ric'at edilip, yine bütçe muhasebesine mi avdet edilmeli ? Bu pek tabii ki şâyânî arzu olmaz.

Ne pahasına olursa olsun, Devlet Muhasebesinde muzaaf usûlün tam mânâsiyle tahakkukuna çalışılmakta fayda vardır ; bu yolda çalışmak, aynı zamanda «Millî Muhasebe» nin gerçekleşmesine yardım etmek, yâni Millî Muhasebenin içinde Devlete ait hesapların sıhhatli olarak yer almasını temine çalışmak olacaktır.