

DOI: 10.30520/tjsosci.777006

DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI CAMİ YAPIMI VE BAKIMI FONU BÜTÇE VE MUHASEBE DÜZENİ

A SYSTEM FOR THE BUDGET AND THE ACCOUNTANCY OF THE CONSTRUCTION, CARE AND MAINTENANCE OF THE MOSQUES BY THE PRESIDENCY OF RELIGIOUS AFFAIRS IN TURKEY

Yusuf KAÇAR¹

ÖZET

Türkiye’de camilerin inşası ve mülkiyeti farklı dernek, vakıf ve kişilere ait bulunmaktadır. Yönetimi, tamir ve bakımı Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Özellikle camilerin yapılacağı yer, mimarisi ve sağlamlığı gibi merkezi bir planlama ve organizasyon gerektiren işlerin bunları yöneten kurumca yerine getirilmesi daha uygun olacaktır. Camiler çoğunlukla gönüllü bağışları ile yapılmakta ancak bağışçının istediği yerde ve istediği biçimde yapılmaktadır. Bu da beraberinde estetik, güvenlik ve ihtiyacı karşılama gibi özelliklerin ihmal edilmesine neden olmaktadır. Camilerin tamir ve bakımı Diyanet İşleri Başkanlığınca yönetilecek bir fon tarafından üstlenilmesi bütün bu olumsuzlukları ortadan kaldıracaktır. Diyanet İşleri Başkanlığı Cami Yapımı ve Bakımı Fonu kurularak camiler; güzel ve kalıcı eserlere dönüşebilir. Fon bir kamu kurumuna ait olduğu için benzer nitelikteki fonların esas alınması gerekecektir. Benzer fonları inceleyen makale ve ilgili mevzuat incelenmiş olup buna uygun bir çalışma yapılmıştır. Fonun yapısı ve işleyişi başka çalışmalara konu olabilecek niteliktedir. Bütçe ve muhasebe düzeni ayrıntılı olmadan genel hatları ile ele alınacak; belge düzeni ve ayrıntılı hesap planı dışarıda bırakılacaktır. İlk bölümde ülkemizdeki camilerin durumu, yapımı ve yönetimi ile ilgili bilgilere yer verilecek, fon kurulmasının nedenleri ve sonuçları belirtilecektir. Daha sonra fonun gelirleri ve giderleri ile bütçesi ele alınacaktır. Son bölümde hesap çerçevesi ve muhasebe düzeni incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Cami Yapım ve Bakım Fonu, Fon Bütçesi, Fon Muhasebe Düzeni

ABSTRACT

In Turkey, the construction and property rights of the mosques belong to various associations, foundations and individuals. The management of mosques, its restoration and maintenance works are carried out by the Presidency of Religious Affairs. It can therefore be argued that particularly the works requiring a central planning and organization, such as the place, the architecture and the strength of the new buildings, should be directed by a supervising institution. Currently, the mosques are usually built with a private funding provided by voluntary donations. However, this practice results in the fact that the mosques are mostly built in places and in ways according to the whims of the funding benefactor. This leads to several problems of quality and capacity concerning aesthetics, security and need for new buildings. This article argues that these problems can be solved through the establishment of a fund for the works of repair and maintenance of mosques managed and supervised by the Presidency of Religious Affairs. We strongly advice to create a fund titled Works of Construction and Maintenance of Mosques

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, ykacar@marmara.edu.tr, ORCID: 0000 0003 1593 6090

by the Presidency of Religious Affairs, which can turn the newly built mosques into beautiful and enduring constructions. As the fund will belong to a public institution, it will have to take similar public funds as its basic source to follow. There is amply scholarly literature on the management of public funds and their legislation, which we have scrutinized in this article. The structure and the specific functioning of the proposed fund can be explored in another research. In this article, we are bound to treat in general terms the issues of the budget and its accounting system without going into much details. We will not discuss the layout of the accounting document, nor the detailed chart of accounts. This article starts by providing general information on the current status, construction and management works of the mosques in our country. As such, it gives a background for the reasons and aims to create such a fund. In the following part, issues such as the revenues, expenses and budget of the fund are discussed. The final part concludes with the survey of the accounting framework and system.

Keywords: Fund for Construction and Maintenance of Mosques, Management of Fund Budget, Accounting of Government, Accounting of Fund System

Giriş

Sosyal ve dini hayatımızın önemli bir bölümünü oluşturan camilerimizin; tek elden planlı bir biçimde yapılması, bu işler için kullanılan kaynakların biriktirilip güçlü ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacaktır. Bu amaçla kurulacak Diyanet İşleri Başkanlığı Cami Yönetimi Yapımı ve Bakımı Fonu'nun bütçe ve muhasebe düzeninin nasıl olması gerektiği bundan sonraki bölümlerde incelenecektir.

İnceleme konusu fonun, merkezi yönetimin bağlı kuruluşlarından olan bir kuruma ait olması nedeniyle, benzer nitelikteki fonların esas alınması gerekecektir. Benzer fonları ele alan makale ve ilgili mevzuat incelenmiş olup buna uygun bir çalışma yapılmıştır.

Fonun yapısı ve işleyişi başka çalışmalara konu olabilecek niteliktedir. Bütçe ve muhasebe düzeni ayrıntılı olmadan genel hatları ile ele alınacak; belge düzeni ve ayrıntılı hesap planı dışarıda bırakılacaktır. İlk bölümde ülkemizdeki camilerin durumu, yapımı ve yönetimi ile ilgili bilgilere yer verilecek, fon kurulmasının nedenleri ve sonuçları belirtilecektir. Daha sonra fonun kaynak girişleri ve çıkışları ile bütçesi ele alınacaktır. Son bölümde hesap çerçevesi ve muhasebe düzeni incelenecektir.

Türkiyedeki Camilerin Yönetimi Yapımı ve Bakımı

Türkiyedeki Camiler

Ülkemizdeki camilerin yapımı ve sahipliğini üstlenmiş kişi ve kurumları şöyle sıralayabiliriz:

- Hazine
- Vakıflar Genel Müdürlüğü
- Türkiye Diyanet Vakfı
- Diğer vakıflar
- Dernekler
- Gerçek kişiler
- Köy tüzel kişilikleri

Camilerin yönetimi, ibadete açılması, görevlilerin istihdamı ve bakımı Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Bu yetkinin 22.06.1965 tarih ve 633 Sayılı Diyanet İşleri Başkanlığı Kuruluş Kanununun birinci maddesine dayandığı görülmektedir.

Camilerin Yönetimi

Camilerin yönetimi kavramı; ibadete hazırlanması, organizasyonu, açık tutulması, görevlilerin belirlenip atanması, özlük haklarının ifası, korunması, bakımı ve çevre düzenlenmesi gibi hususları içermektedir. Türkiye’de camilerin yönetimi yetki ve sorumluluğu Diyanet İşleri Başkanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 1. maddesinde DİB’na verilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca kanunun “camilerin ibadete açılması ve yönetimi” başlıklı 35’inci maddesinde konu ile ilgili; cami ve mescitler Diyanet İşleri Başkanlığının izni ile ibadete açılacağı ve kadro verileceği belirtilmektedir.

Bu maddeye dayanılarak çıkarılan “Diyanet İşleri Başkanlığına Yönetimi Devredilen Cami ve Mescitlerde Görev Yapanların Mesleki Ehliyetlerinin Tespitine Dair Yönetmelik” ile Başkanlığın yönetimine verilen camilerin kapsamı ve yönetim şekli düzendiği görülmektedir.

DİB camilerin bakımı, temizliği ve çevre düzenlemesiyle ilgili olarak yapılması gerekenleri; “Camilerin Bakım Onarım Temizlik ve Çevre Tanzimi Yönetmeliği” ve buna bağlı “Camilerin Bakım Onarım Temizlik ve Çevre Tanzimi Yönergesi” ile ayrıntılı olarak düzenlediği görülmektedir. Bu düzenlemenin kapsamına; tarihi ve turistik eser niteliğindeki vakıf cami ve mescitler ile diğer cami ve mescitler girmektedir. Ayrıca bu hizmetlerin DİB öncülüğünde;

- Kültür ve Turizm Bakanlığı,
- Diyanet İşleri Başkanlığı,
- Vakıflar Genel Müdürlüğü,
- Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü,
- Valilikler ve belediyeler,

tarafından ortaklaşa yerine getirileceği belirtilmektedir.

Cami bakım hizmetlerinin yerine getirilmesi için her ilde valinin başkanlığında bu kurum temsilcilerinden oluşan bir koordinasyon kurulu oluşturulacağı belirtilmektedir. Yönetmelik ve yönergede, yapılacak işlerin bu kurulun yönetiminde kimler tarafından nasıl ifa edileceği ayrıntılı bir biçimde açıklanmış bulunmaktadır. Yönetmelikte cami ve mescitlerde yapılması gereken bakım ve onarım işleri belirtilmektedir. Ülkemizdeki camilerde “teberrukat” adı verilen değerli eşya ve demirbaşlar da bulunmaktadır. Teberrukatlar eşyaları “Diyanet İşleri Başkanlığınca İdare Olunan Cami ve Mescitlerdeki Teberrukat Eşyası Hakkında Yönetmelik”te sayılmıştır:

Yönetmelikte bu eşyaların, her ilde kurulacak bir teberrukat komisyonu tarafından kayda alınıp korunduğu belirtilmektedir.

Camilerin Yapımı ve Bakımı Fonu (CYBF)

Fon, önceden belirlenmiş bir amaç doğrultusunda gerektiği zaman kullanılmak için biriktirilip toplanmış paralar biçiminde tanımlanabilir (Gözen ve Bucak, 2017: 196). Bir başka tanımda fon, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından kendi bütçesinden yapılan aktarımlarla veya üçüncü kişiler tarafından yapılan bağışlardan oluşan birikimlerin, belirlenmiş amaç için kullanılmak üzere bir hesapta tutulmasıdır (İlhan, 2007: 35). Bu tanımlardan birincisi daha genel nitelikte iken ikincisi daha kapsayıcı ifadeler içermektedir.

Ülkemizde fonlar merkezi yönetim tarafından sosyal hizmetlerin finansmanında kullanılmak amacı ile kuruldu. Fon kaynakları önceleri genel bütçeden ayrılırken daha sonra bütçe dışına çıkarılarak hem yaygınlaştırılmış hem de toplumun tümünün katkısına açılmıştır.

Özellikle genel bütçe kapsamındaki kurumlara bağlı olan fonlara bütçe gelirlerinden pay verilerek işleyen fonların bütçe dışına çıkması bütçe bütünlüğünü bozduğu ve denetiminin gereği gibi yapılamadığı gibi nedenlerle eleştirilmiştir.

Fonların kuruluş ve işleyişi ile ilgili hususlar şöyle sayılabilir;

- Özel kanun ve kararla kurulmaları,
- Belli bir amaca yönelik olmaları,
- Kar amacı gütmemesi,
- Kaynaklarının mutlaka belirtilmiş olması,
- Ait olduğu kurumun bütçe hesaplarının dışında olmaları,
- Bağımsız bütçe ve muhasebesinin bulunması,
- Raporlama ve kamuyu aydınlatma ödevlerinin varlığı.

Ülkemizde fon uygulamasına gidilmesinin başlıca sebepleri;

- kamu yatırım projelerinin zamanında tamamlanmasına katkı sağlaması,
 - sosyal devlet hizmetlerinin artmış olması ve çeşitlenmesi,
 - yeni sosyal hizmetler için kaynak arayışları,
 - fon kaynaklarının kolay elde edilmesi (Pehlivan, 2010: 20),
 - Genel tasarrufların teşviki,
 - kaynakların birleştirilmesi ve daha verimli kullanımı,
 - sosyal ve kültürel hizmet finansmanının tabana yayılması
- olarak sayılabilir.

Türkiyede bulunan camilerin yapımı ve bakımı çok sayıda gerçek veya tüzel kişi tarafından gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. İbadete açılması ve yönetimi ise DİB tarafından üstlenilmiş bulunmaktadır. Camilerin yapımı ve bakımının DİB'na bağlı bir fon tarafından tek elden yürütülmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Böyle bir fonun kurulmasını gerekli kılacak nedenleri şöyle sıralamak mümkündür:

- Yeni yapılacak camilerin yeri ve mimarisinin belirlenmesi,
- Yapı maliyetlerinin düşürülmesi,
- Kaliteli, denetlenebilir ve dayanıklı yapıların üretilmesi,
- Bakım ve idame hizmetlerinin tek elden verilmesi,
- Yönetim ve denetim kolaylığı,
- Şeffaflık ve uzmanlığın hakim olması,
- Kullanılacak kaynakların birleştirilmesi,

- Fon kaynaklarının değerini artırıcı faaliyetler yapılması,
- Fona kamu ve toplumun desteğinin artırılması.

Cami yapımında gerçek ve tüzel kişilerce yapılmakta olan işler, fon üzerinden, onların talepleri dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu sayede vakıf veya dernek kurmaya gerek kalmayacaktır. Yardımlar ister nakit ister ayın şeklinde olsun kişilerin koştuğu şartlara uygun olarak topluca hayata geçmiş olacaktır. Ayrıca daha önce kurulan vakıf ve dernekler gönül rahatlığı ile fona katılabileceklerdir. Yeni cami yapmak isteyen gönüllüler fon ile birlikte en güzel yapıyı üretme imkanına kavuşacaktır.

Kanun, kanun hükmünde kararname, yönetmelik ve diğer mevzuatla kurulmuş olan fonların her türlü gelirleri Hazine adına açılan bir müşterek fon hesabında toplanır. Tüm fonlar hizmet ve harcamalarını kendi mevzuatlarında yer alan esas ve usullere göre yürütürler.

Yeni kurulan Türkiye Varlık Fonu Kuruluş Kanunu'nda fonun amacı;

- sermaye piyasalarında araç çeşitliliği ve derinliğine katkı sağlamak,
- yurtdışında kamuya ait olan varlıkları ekonomiye kazandırmak,
- dış kaynak temin etmek,
- stratejik, büyük ölçekli yatırımlara iştirak etmek için,
- Türkiye Varlık Fonu ve bu fona bağlı alt fonları kurmak ve yönetmek üzere Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin kurulması,
- yönetimi ve faaliyetlerine ilişkin esasları

olarak belirtilmiştir.

İlhan (2007), ülkemizdeki mevcut fonları şu şekilde guruplamaktadır (s. 7).

- Bütçe içi fonlar,
- Kaynağını büyük ölçüde bütçeden alan fonlar,
- Bütçe dışı fonlar.

Bütçe dışı fonlar gerek kaynakların oluşumu gerek giderlerin yapılış biçimi açısından gerekse denetimleri açısından genel bütçe usullerine tabi değildir. Durumu bu özelliğe uyan CYBF bütçe dışı fonlar gurubuna girer. Cami yapım ve bakım fonu (CYBF) Vakıflar Genel Müdürlüğü bünyesinde bulunan fonlara benzer yapıda DİB'na bağlı olarak kurulabilir. Bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip olması bakımından Türkiye Varlık Fonuna bezetilebilir. Varlık Fonu gibi şirket kurup, bunlar aracılığı ile cami yapım ve bakım işlerini gerçekleştirebilir.

CYBF yönetimi ve temsili, yönetim kurulu tarafından yapılır, faaliyetlerini; DİB bünyesinde kurulacak bir merkez müdürlüğü; her ilde ve ilçede bulunan müftülüklerde bulunacak il ve ilçe müdürlükleri tarafından yürütebilir. CYBF iç denetimi DİB'nın tabi olduğu iç denetim sistemi tarafından yapılabilir, idari ve mali denetimi Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılır.

Fon Bütçesi

Bütçe kurumların gelecek yıllardaki gelir ve giderler tahminlerini cari yıl içinde, belirli kurallara göre belirleyip ait olduğu yıllarda uygulanmasını sağlayan çalışmalar bütünüdür. Kamu Kurumları için bütçe hazırlamak ve uygulamak hukuki bir tasarruf olarak

nitelenmektedir (Pehlivan, 2010 s. 3). Merkezi yönetim bütçesi, yasama organının yürütme organına gelirleri toplama ve giderlerin yapılması için verilmiş bir izin olarak da ifade edilebilir. Merkezi yönetim, yerel yönetimler ve bağlı kuruluşların herbiri kendi bütçelerini hazırlayıp onaylandıktan sonra uygularlar. Bütçeyi hazırlamak, uygulamak ve denetlemek muhasebe dışında gerçekleştirilirken bütçenin uygulaması sırasında muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulur. Devlet muhasebe uygulamasında nakit veya tahakkuk esaslı bütçe hareketleri dönem içi muhasebe kayıtlarında izlenirken, bütçe ödenekleri ve dönem sonu bütçe devirleri sekiz nolu hesap sınıfında izlenmektedir. Bu nedenle bütçe ile muhasebe kavramları arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır (Kılıçer ve Peker, 2018: 89).

Devlet Muhasebe Standardı 24 Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu kapsamına hem DİB hemde CYBF girmektedir. Bu nedenle Fonun Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardı gereğince bütçelenen tutarlar ile gerçekleşen tutarlar finansal tablolarda sunulmalıdır. Bütçe ve malî tablolar karşılaştırma esasına uygun bir şekilde düzenlenmelidir. Kamu kurumları kamuyu aydınlatma kapsamında uygulanan bütçelerin gerçekleşen ve bütçelenen tutarlarını kesin hesap şeklinde sunmaktadırlar (Kaya, 2019: 75).

Diyanet İşleri Başkanlığı genel bütçe içinde yer alan Cumhurbaşkanlığı'na bağlı bir özerk kurumdur. Benzer diğer kurumlarda olduğu gibi Başkanlık adına bir bütçesi bulunmakta ve devlet muhasebesi kurallarına tabi bulunmaktadır. CYBF bütçesi metin kısmı ile ekli cetvellerden oluşur. Bütçeler, yılı içinde yapılacak giderler ile gelirleri gösterir. Bütçeler, izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte hazırlanır ve değerlendirilir. Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir. Bütçelerde giderlerin gelirlerden fazla olmaması gerekir. Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır. Fonun tüm gelir ve giderleri bütçede gösterilir. Onaylanarak kesinleşen Fon bütçesi, en geç Aralık ayının sonuna kadar uygulanmak üzere il ve ilçe müdürlüklerine gönderilir. Fonun bütçe uygulama sonuçları, kesin hesap cetvellerinde gösterilir. Kesin hesap cetvelleri, muhasebe kayıtlarının bir yıllık uygulama sonuçlarını gösterir.

Fon Gelir ve Giderleri

Fonun gelirleri şöyle sıralanabilir:

- DİB bütçesinden cami yapımı ve bakımı için aktarılan ödenekler,
- Genel bütçeli kuruluşlardan ve yerel yönetimlerden ayrılan ödenekler,
- Hazine arazilerinden cami yapımı için fona devredilen arsalar,
- Gerçek ve tüzel kişiler tarafından cami yapımı için Fona devredilen gayrimenkuller,
- Bu gayrimenkullerin paraya çevrilmesine karar verilenlerin satış ve varsa kira gelirleri,
- Şarta bağlı her türlü nakit ve ayın olarak yapılan bağışlar,
- Şarta bağlı olmayan diğer her türlü nakit ve ayın bağışlar,
- Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden mülkiyeti kendilerine ait camilerin bakım ve onarımı için aktarılan paralar ve ayınlar,
- Mevzuatı gereği camilerin bakım ve temizliği için diğer mal ve hizmet üreten kuruluşlardan sağlanan mal ve hizmetler,
- Cami eklentilerinin ve külliyelerinin kullanım dışında kalanlarının kira gelirleri,

- Fona bağılı şirketlerden aktarılan karları,
- Diğer gelirler.

Fonun Giderleri şöyle oluşabilir:

- Cami şapımı için satın alınan arsa bedelleri,
- Cami yapım, bakım ve temizlik giderleri,
- Fona bağılı olarak kurulacak şirketlere sermaye ve kaynak aktarımları,
- Fona bağılı şirketlerin faaliyet zararları,
- Fonda görev yapan personelin ücret ödemeleri,
- Fonun ihtiyaç duyduğu demirbaş alım giderleri,
- Fon yönetim ve hizmet alanlarına ait genel giderler,
- Diğer giderler.

Fon Muhasebe Düzeni

Muhasebe düzeni, muhasebenin amacına ulaşılabilmesi için meydana getirilen bir sıralı işlemler kurgusudur (Tokgöz, 1984: 67). Erkural da 1994'te Muhasebe düzeninin kurulması ve etkin olarak sürdürülebilmesinin şartlarını şöyle sıralamıştır (s. 1);

- İşletmenin yapısına uygun bir Muhasebe bölümünün bulunması,
- Belge düzeninin oluşturulması,
- Hesap çerçevesi ve hesap planının hazırlanması,
- Muhasebe kayıt işlerinin nasıl yapılacağına belirlenmesi,
- Raporlama ilkelerinin tesbiti.

Muhasebe düzeninin ilk ayağını oluşturan belge düzeni kavramı; muhasebe sistemi içinde kullanılacak belgelerin belirlenmesi, tanımlanması ve yönergeye bağlanması, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Vergi Usul Kanunda yer alan temel bir zorunluluktur. Muhasebede öncelikle belge oluşturulur, muhasebe kayıtları belgelere dayanılarak yapılır. Belge, "işlem" ile "kayıt" arasında köprü fonksiyonu görmektedir (Kaçar, 1998: 45).

Devlet muhasebesinde işlemlerin muhasebeleştirilmesinden muhasebe yetkilisi sorumludur. Muhasebe kayıtlarının yapılması ve belge düzenleme işlemleri, gerçekleştirme görevlisi tarafından yapılır. Harcama yetkilisi giderlerin yapılması ile yetkili kılınmış, kurum üst yöneticisidir (Köksal ve Köse, 2018: 1105). CYBF muhasebe uygulayıcıları da bu şekilde oluşmalıdır. Fonun merkezinde harcama yetkilisi Fon merkez müdürü, illerde ise il müdürleri olacaktır. Merkezde ve illerde bir muhasebe yetkilisi ve yeteri kadar gerçekleştirme görevlisi bulunmalıdır.

Kamu merkezi idaresine bağılı bir kurum olan DİB bünyesinde kurulacak olan CYBF muhasebe düzeninin de devlet muhasebesi ailesine dahil olması gerekecektir. Devlet muhasebesi; kamu hizmetlerinin sunumu sırasında oluşan parasal nitelikli işlemleri derleyen, defter kayıtlarını yapan, sonuçları özetleyip guruplandırarak mali tabloları düzenleyen ve ilgili yerlere rapor eden bir bilgi sistemidir (Kılıçer ve Peker, 2018: 79).

Devlet muhasebesinin amacı kurumların verdiği kamu hizmetlerine ait kullandıkları bütçe kaynaklarının kontrolünü sağlamaktır. Aynı zamanda genel yönetim kademelerindeki görev dağılımına ait varlık ve kaynak kullanımlarını ilgililere sunmaktır (Karakoç ve Kasapoğlu, 2019: 487). Dolayısıyla devlet muhasebesi, kamunun genel hizmetlerini kapsayacak biçimde mali işlemleri disiplin altına almaktadır. Devlet muhasebesi kavramı geniş manada kamu kaynaklarını kullanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıt işlemlerinin tümünü içerdiği söylenebilir. Bundan hareketle CYBF muhasebesi de devlet muhasebesi kapsamına girmelidir.

Kartalıcı (2019) devlet muhasebesinin temel özelliklerini şöyle sıralamıştır (s. 271);

- Merkezi ve yerel yönetimlerin tümünü kapsar,
- Devlet muhasebe sistemini uygular.
- Nakit esastan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir,
- Devlet muhasebesi sistemine uygun raporlama yapılmaktadır.

Devlet muhasebesi kamu mali yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Elde ettiği veriler sonucunda oluşturulan tablolar sayesinde, kamu kurumlarının mevcut durumlarını görmek mümkündür. Bu yüzden muhasebe verileri, kamu kurum ve kuruluşları için önemlidir. Devlet muhasebesinin kapsamı genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerden oluşmaktadır. Genel bütçe tanımına giren kurum ve kuruluşlar; genel ve katma bütçeli idareler, fonlar, döner sermayeler ve genel bütçeden aldıkları paylar ile faaliyetlerini sürdüren özel bütçeli kuruluşlardan oluşmaktadır.

Fon muhasebesi, kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından kullanılan, kardan çok kaynak kullanımını gösteren bir özelliği mevcuttur. Fon muhasebesinde fonlar kuruluş amacına göre; kanun, antlaşma, yönetmelik gibi mevzuatla oluşmuş olabilir. Fon muhasebesi bilanço denkliği şöyle formüle edilmiştir (Arabacı, 2014: 45);

$$\text{Varlıklar} = \text{Kaynaklar} + \text{Fonlar}$$

$$\text{Fon Mevcudu} = \text{Fon Varlıkları} - \text{Fon Yükümlülükleri}$$

Fonlar yapıları gereği çeşitli amaçlar için kaynak biriktirme ve gerektiğinde bunları kullanma biçiminde çalışmaktadır. Varlıklar, fonun kaynağını oluşturan kaynak girişlerinin bilanço denkliğindeki karşılığı olmaktadır. Fon mevcudu ise, fon girişlerinden yükümlülüklerden kaynaklanan varlık çıkışlarından sonra kalan tutardır.

Hesap Çerçevesi

Devlet muhasebesi çerçeve hesap planı Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Kanunu ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından; faaliyet hesapları bölümü, 6 numaralı faaliyet gelirleri, 7 numaralı faaliyet giderleri ana hesap grubundan; bütçe hesapları bölümü, 8 numaralı ana hesap grubundan; nazım hesaplar bölümü ise, 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur. Ana hesap grupları aşağıda gösterildiği gibi isimlendirilir (GYMY, madde 46).

VARLIKLAR

1. Dönen varlıklar
2. Duran varlıklar

YÜKÜMLÜLÜKLER

3. Kısa vadeli yabancı kaynaklar
4. Uzun vadeli yabancı kaynaklar

NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK

5. Toplam net varlıklar/özkaynak
6. Faaliyet gelirleri
7. Faaliyet giderleri
8. Bütçe Hesapları
9. Nazım Hesaplar

Bu hesap çerçevesine uygun olarak CYBF detaylı hesap planı beş bölümden oluşur. Birinci bölümde üç basamaklı sayılarla ifade edilen defteri kebir hesapları bulunur. İkinci kademede iki basamaklı sayılardan oluşan il plaka kodları gelir. Üçüncü bölümde yine iki basamaklı sayılardan oluşan yardımcı hesaplar kodu bulunur. Dördüncü kademede gelir, beşinci kademede yer alan kodlar ise gider hesaplarını ifade etmektedir.

CYBF için önerilen hesapların ana hesap ve ayrıntıları şöyle olabilir (Kaçar, 2016).

Tablo 1: Hesap Planı Ayrıntı Kodları

I	II	III	IV	V
Defterikebir Hesapları	İl Plaka Kodları	Yardımcı hesaplar	Gelir Alt hesapları	Gider Alt Hesapları
100-999	01-81	100.00-99	600.00-99	700.00-99

CYBF merkez müdürlüğünün il plaka kodu 00, Adana ili Fon müdürlüğünün 01 olmak üzere her ilin plaka kodu verilebilir. Bunun yanında ihtiyaç olduğunda istenildiği kadar alt hesap açılabilir. Hesap planı Fon Müdürlüğünce Fon yönetim kurulunun onayı alınarak yapılabilir.

Örnek: 100 kasa hesabının ana ve yardımcı hesap kodları şöyle olacaktır;

I.VARLIKLAR

1. Dönen Varlıklar

10. Hazır Değerler

100 KASA HESABI

100.00 Merkez müdürlüğü kasası

100.01 Adana müdürlüğü kasası

100.02 Adıyaman müdürlüğü kasası

100.03 Afyon müdürlüğü kasası

...

...

100.00.01 Merkez müdürlüğü TL kasası

100.00.02 Merkez müdürlüğü \$ kasası

...

Sunulacak Mali Tablolar

Merkezi yönetimin genel bütçe kapsamındaki fonların muhasebe düzeni uygulamasında bir standardın bulunmadığı gözlenmektedir. Fonun kurucusu ve sahibi olan kurumların muhasebesi Devlet Muhasebe Standardına uygun olarak yapılırken fon kayıtları genel muhasebe kurallarına göre tutulmaktadır. Bu nedenle de fon sayısı kadar birbirinden farklı uygulamalar bulunmaktadır. Merkezi yönetim fonlarının muhasebe sistemi açısından yetersiz ve denetimsiz kalmış oldukları görülmektedir (Serçemli, 2010: 31). Bu çalışmanın bir amacı da Devlet Muhasebe Standardına uygun fon muhasebesi ve raporlaması oluşturmak olacaktır.

CYBF sunacağı mali tabloları hazırlanması ve sunumu ile ilgili olarak “1 nolu Devlet Muhasebesi standardına” uygun olması gerekmektedir. Standartta göre mali tablolarda bulunması gereken bilgiler; kamu idaresinin varlıkları, yükümlülükleri, net varlıkları/öz kaynakları, gelirleri giderleri ve nakit akışları olmalıdır (madde 4). Tam bir mali tablo seti aşağıdakilerden oluşur (madde 11):

- Bilânço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları,
- Nakit akış tablosu,
- “Bilânçoda”, asgari olarak aşağıdaki kalemler yer almalıdır (madde 55):
- Malî varlıklar (nakit ve nakit benzeri varlıklar ile alacaklar ayrıca gösterilir),
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar (stoklar ve yatırım malları ayrıca gösterilir),
- Yükümlülükler (karşılıklar ayrıca gösterilir).

“Faaliyet sonuçları tablosu”, kamu idarelerinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, malî ve malî olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan malî tablodur. Dönem net fazla veya açığının ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığı ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediği tablonun dipnotunda belirtilir. Bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak şekilde hazırlanır. Faaliyet sonuçları tablosu, asgari olarak aşağıdaki tutarları gösteren ilgili kalemleri içermelidir/madde 60):

- Faaliyetlerden sağlanan gelir,
- Faaliyetlerden kaynaklanan gider,
- Döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz fark.
- Net varlık/özkaynak değişim tablosunun kapsamı şöyle olmalıdır(madde 68);
- Dönem net olumlu/olumsuz farkı,
- Net varlıklar/özkaynakta doğrudan muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamları,
- Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve temel yöntemler kapsamında belirtilen temel hataların düzeltilmesinin birikimli etkisini,
- Dönem başında ve raporlama tarihinde biriken olumlu veya olumsuz farkların bakiyesi ile dönem içindeki hareketleridir.

Nakit akış tablosu, raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını gösterir. Nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar (Devlet Muhasebe Standardı 2, madde 1).

Kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve devlet kurumları mali tablo ve raporlarda dönem karı veya zararı yerine, fonlardan elde edilen kaynakları ve bunların nereye harcandığını gösterirler. Kar amaçlı kuruluşların aksine, kar amacı gütmeyen kuruluşlar raporlamada borç ve alacak tutarının birbirine denk olduğu birden çok defteri kebir hesaplarına yer verirler. Bu sayede fon muhasebesi tutan kuruluşların oluşturduğu finansal raporlarında; fon kullanımlarına ait plan, proje ve diğer ayrıntıları görülür (Abacı, 2014: 45).

Sonuç

Camilerin mülkiyeti başta Vakıflar Genel Müdürlüğü olmak üzere çeşitli vakıf, dernek ve gerçek kişilere ait bulunmaktadır. Yeni cami yapımı büyük ölçüde gönüllülük esasına dayalı olarak bağış ve yardımlarla gerçekleşmektedir. Yeni camiler yapılırken yer seçimi, mimarisi, çevreye uyumu, inşaatın kalitesi gibi önemli konuların dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu sorunların giderilmesi camilerin yönetimini yapan Diyanet İşleri Başkanlığı bünyesinde bir fon kurulması ile olacaktır.

Camilerin yönetimi, kuruluş kanunu ile Diyanet İşleri Başkanlığına verilmiştir. Aynı zamanda camilerin bakım ve temizliği Başkanlık kontrolünde olmak üzere; Kültür ve Turizm Bakanlığı, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü, valilikler ve belediyeler tarafından ortaklaşa yapılmaktadır. Bu durum bakım ve temizlik hizmetlerini

önemli ölçüde aksatmaktadır. Camilerin yapımında olduğu gibi bakım ve temizlik hizmetlerinin de tek elden verilmesi daha faydalı olacaktır.

Bu nedenlerle ülkemizde yeni cami yapımı, bakım ve temizliği gibi hizmetleri bir elde toplamak için fon kurulması gerekmektedir. Kurulacak bu fonun camileri yöneten, bakım ve temizliğini yapan Diyanet İşleri Başkanlığı'na bağlı olması gerekmektedir. Böylece camilerin yapımı ve bakımı, karmaşık bir yapıdan kurtarılmış olacaktır.

Diyanet İşleri Başkanlığı CYBF bir kamu fonu olacaktır. Fon Vakıflar Genel Müdürlüğü bünyesinde bulunan fonlara benzer yapıda olacaktır. Bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip olması bakımından Türkiye Varlık Fonu'na benzetilebilir. Varlık Fonu gibi şirket kurup, bunlar aracılığı ile cami yapım ve bakım işlerini gerçekleştirebilir. Aynı zamanda Türkiye'deki tüm camiler bu fon tarafından değerlendirilerek TVF varlıklarına dahil edilmesi de mümkün olabilir.

CYBF yönetimi ve temsili yönetim kurulu tarafından yapılır. Fon faaliyetlerini DİB bünyesinde kurulacak bir merkez müdürlüğü; her ilde ve ilçede bulunan müftülüklerde bulunacak il ve ilçe müdürlükleri tarafından yürütebilir. Fonun iç denetimi Diyanet İşleri Başkanlığı'nın tabi olduğu iç denetim sistemi tarafından, idari ve mali denetimi Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılabilir.

Kamu merkezi idaresine bağlı bir kurum olan Diyanet İşleri Başkanlığı bünyesinde kurulacak olan CYBF muhasebe düzeninin de devlet muhasebesine tabi olması gerekecektir. Bu nedenle; devlet muhasebesinin temel özellikleri fon muhasebesi için de geçerli olacaktır. Aynı zamanda bütçe ile mali tabloların hazırlanması ve sunumunun da Devlet Muhasebesi Standartlarına uyması gerekmektedir.

Muhasebe düzeninin ilk ayağını oluşturan belge düzeni; kullanılacak belgelerin belirlenmesi, tanımlanması ve yönergeye bağlanması, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Vergi Usul Kanununa uygun olması gerekir. Fon merkezinde oluşturulacak belge düzeni yönergesi ile muhasebe içi ve muhasebe dışı belgeler belirlenmelidir.

CYBF muhasebe uygulayıcıları, merkezde harcama yetkilisi Fon merkez müdürü, illerde ise il müdürleri olacaktır. Merkezde ve illerde bir muhasebe yetkilisi ve yeteri kadar gerçekleştirme görevlisi bulunmalıdır.

Fonun varlıkları; fonun kaynağını oluşturan kaynak girişlerinin bilanço denkliğindeki karşılığı olmaktadır. Fon mevcudu ise, fon girişlerinden yükümlülüklerden kaynaklanan varlık çıkışlarından arta kalan tutardır.

Fonun kaynak girişleri şöyle sıralanabilir:

- DİB bütçesinden cami yapımı ve bakımı için aktarılan ödenekler,
- Genel bütçeli kuruluşlardan ve yerel yönetimlerden ayrılan ödenekler,
- Hazine arazilerinden cami yapımı için fona devredilen arsalar,
- Gerçek ve tüzel kişiler tarafından cami yapımı için Fona devredilen gayrimenkuller,
- Bu gayrimenkullerin paraya çevrilmesine karar verilenlerin satış ve varsa kira gelirleri,
- Şarta bağlı her türlü nakit ve ayın olarak yapılan bağışlar,
- Şarta bağlı olmayan diğer her türlü nakit ve ayın bağışlar,
- Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden mülkiyeti kendilerine ait camilerin bakım ve onarımı için aktarılan paralar ve ayınlar,

- Mevzuatı gereği camilerin bakım ve temizliği için diğer mal ve hizmet üreten kuruluşlardan sağlanan mal ve hizmetler,
- Cami eklentilerinin ve külliyelerinin kullanım dışında kalanlarının kira gelirleri,
- Fona bağlı şirketlerden aktarılan karları,
- Diğer gelirler.

Fonun yükümlülüklerinden kaynaklanan varlık çıkışları ise şöyle olabilir:

- Cami şapımı için satın alınan arsa bedelleri,
- Cami yapım, bakım ve temizlik giderleri,
- Fona bağlı olarak kurulacak şirketlere sermaye ve kaynak aktarımları,
- Fona bağlı şirketlerin faaliyet zararları,
- Fonda görev yapan personelin ücret ödemeleri,
- Fonun ihtiyaç duyduğu demirbaş alım giderleri,
- Fon yönetim ve hizmet alanlarına ait genel giderler,
- Diğer giderler.

Önceki bölümlerde belirtilen hesap çerçevesine ait bilgilere uygun olarak CYBF detaylı hesap planı beş bölümden oluşur. Birinci bölümde üç basamaklı sayılarla ifade edilen defteri kebir hesapları bulunur. İkinci kademede iki basamaklı sayılardan oluşan il plaka kodları gelir. Üçüncü bölümde yine iki basamaklı sayılardan oluşan yardımcı hesaplar kodu bulunur. Dördüncü kademede gelir, beşinci kademede yer alan kodlar ise gider hesaplarını ifade etmektedir.

CYBF merkez müdürlüğünün il plaka kodu 00, Adana ili Fon müdürlüğünün 01 olmak üzere her ilin plaka kodu verilebilir. Bunun yanında ihtiyaç olduğunda istenildiği kadar alt hesap açılabilir. Hesap planı Fon Müdürlüğüne Fon yönetim kurulunun onayı alınarak yapılabilir.

Örnek: 100 kasa hesabının ana ve yardımcı hesap kodları şöyle olacaktır;

I.VARLIKLAR

1. Dönen Varlıklar

10. Hazır Değerler

100 KASA HESABI

100.00 Merkez müdürlüğü kasası

100.01 Adana müdürlüğü kasası

100.02 Adıyaman müdürlüğü kasası

100.03 Afyon müdürlüğü kasası

...

...

100.00.01 Merkez müdürlüğü TL kasası

100.00.02 Merkez müdürlüğü \$ kasası

CYBF sunacağı mali tabloların hazırlanması ve sunumu “1 nolu Devlet Muhasebesi standardına” uygun olmalıdır. Standa göre mali tablolarda bulunması gereken bilgiler; fon idaresinin varlıkları, yükümlülükleri, net varlıkları/özkaynakları, gelirleri giderleri ve nakit akışları olmalıdır. Sunulacak mali tabloların neler olduğu ve içerikleri önceki bölümlerde açıklanan bilgileri içermelidir.

CYBF ayrıntılı hesap planı çalışma konusu dışında bırakılarak; fon bütçesi, belge düzeni, hesap çerçevesi ve düzenlenecek mali tablolar incelenmiştir. Bu çalışmamızda yapılan değerlendirmeler ve yapılan önerilerin fon bütçe ve muhasebesi alanında var olan boşluğu doldurması mümkün olabilir. Bu çalışma, genel olarak fon muhasebesinin, farklı uygulamalar yerine belli standartları bulunan bir yapıya kavuşturmayı amaçlayan ilk çalışmalardan birisi olmaktadır.

Kaynakça

Abacı, İ. (2014). *Katılım Öncesi Yardım Aracı Fonlarının Muhasebeleştirilmesi*, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi.

Erkural, K. (1994). *Muhasebe Organizasyonu*. İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 247. İstanbul.

Gözen, M. Ç. ve Bucak, İ. (2017). *Bütçe Dışı Fonlar Üzerine Bir Değerlendirme: Türkiye Ekonomisi Örneği*, Düünden Bugüne Ekonomi Yazıları, 2. Baskı, İzmit/Kocaeli.

İlhan, M. (2007). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ünivertisi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Kaçar, Y. (1998). *Türk Siyasi Partilerinde Hesap İşleri (Muhasebe) Düzeni ve Bir Uygulama Örneği*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Anabilimdalı, İstanbul

Kaçar, Y. (2016). Türkiye Serbest Muhasebeci Maili Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu Yapılanması ve Muhasebe Sistemi Önerisi, *Tekirdağ SMMO Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı 6.

Karakoç, M. ve Kasapoğlu, M. G. (2019) Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Seçilmiş Örneklerle Üniversite Uygulamaları, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Volume:18-Sayı: 70.

Kartalçı, K. (2019). Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 29, sayı.1.

Kaya, Y. (2019). *Devlet Muhasebe Standardı 24 (DMS 24): Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu ve Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Balıkesir.

Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2018). Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolü: Türkiye Değerlendirmesi, *Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Mart/

Köksal, A., G., Köse, E., (2018). Kalkınma Ajanslarında Muhasebe Düzeni, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.23, S.3.

Pehlivan, N. (2010). *Devlet Muhasebe Sistemi ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,, Çorum.

Serçemeli, M. (2010). *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü'nde Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.

Tokgöz, M. (1984). *Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu*, Doktora Tezi, M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın NO:363, İstanbul.

Kanunlar Yönetmelikler

Diyanet işleri başkanlığı kuruluş kanunu

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Camilerin Bakım Onarım Temizlik ve Çevre Düzenleme Yönetmeliği

Diyanet İşleri Başkanlığınca İdare Olunan Cami ve Mescitlerdeki Berrukat Eşyası Hakkında Yönetmelik

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Vakıflar Genel Müdürlüğü Fon Yönetmeliği