

DEVLETİN DURAN VARLIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KAMU MALİYESİNE YANSIMALARI

Dr. İlhami SÖYLER*

ÖZET

Devletin duran varlıklarının devlet muhasebesi sistemi içine alınması, kamu maliyesi üzerinde bir takım etki ve sonuçlar doğurmaktadır. Bu makale, devletin duran varlıklarının devlet muhasebe sistemine alınmasının kamu maliyesi üzerindeki etki ve sonuçlarını açıklamak için yazılmıştır

Anahtar kelimeler : Devlet Muhasebesi, Duran Varlıklar, Mal Muhasebesi, Kamu Maliyesi, Mali Saydamlık, Bütçe, Uluslararası Muhasebe Standartları, Amortisman, Devlet Mali İstatistikleri,

ABSTRACT

REFLECTIONS OF ENTERING FIXED ASSETS IN THE ACCOUNT OVER THE PUBLIC FINANCE

To enter the fixed assets in the government accounting system leads to some effects and results over the public finance. This article is written in order to explain the effects and the results of entering fixed assets in the government accounting system over the public finance.

Key Words : Government Accounting, Fixed Assets, Goods Accounting, Public Finance, Financial Transparency, Budget, International Accounting Standards, Amortization, Government Finance Statistics.

* Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdür Yardımcısı. ilhamisoyler @ mynet.com.

GİRİŞ

Topluşsal örgütlenmenin en üst seviyesi olan devletin¹ adalet ve güvenlik gibi klasik işlevleri yanında ekonomik kalkınmanın sağlanması, tam istihdamın ve fiyat istikrarının sürdürülmesi, gelir dağılımının adil bir hale getirilmesi gibi modern işlevleri de ortaya çıkmıştır.

Devlet gerek klasik işlevlerini, gerekse modern işlevlerini yerine getirebilmek amacıyla ekonomiden bazı kaynakları vergi, borç, satış ve kira bedeli şeklinde toplarken, bunları mal ve hizmet satın alınması veya transfer harcaması yoluyla ekonomiye geri vermektedir. Devletin bu faaliyetleri makroekonomik açıdan çeşitli etkiler doğurmaktadır.

Devlet faaliyetlerinin makroekonomik yansımalarının parasal sonuçları devlet muhasebesi ile kendini göstermektedir.

Devlet muhasebesi, devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek, bunlarda meydana gelen değişiklikleri izlemek, her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve sonuçlarını belirlemektir².

Tanımın kapsamına devletin gelir ve gider kalemleri gibi dönen varlıklar yanında devletin malvarlığını oluşturan duran varlıklar da dahil bulunmaktadır. Zira, kamu ekonomisinde devletin toplum kesimlerinden aldıkları ile onlara verdikleri ancak devlet malvarlığındaki değerlerin bir dönem içindeki değişimlerinin (yıpranma,

eskime, senet ve alacaklardaki zararlar ve her çeşit kârlar) hesaba alınması ile ortaya çıkar³.

Ne varki, bir asrı aşkın uygulaması olan devlet muhasebesinde, geçmişte mal muhasebesi bağlamında bazı hesaplara yer verilmiş de uygulama zorlukları başta olmak üzere çeşitli nedenlerle bu hesaplar işletilmemiştir⁴.

Bu çalışmada devletin malvarlığını oluşturan duran varlıkların “mal muhasebesi” bağlamında devlet muhasebe sistemi içine alınmasının doğurduğu sorunlarla, bunun kamu maliyesine yansımaları analiz edilecektir.

A. DEVLET MUHASEBESİNİN KAMU MALİYESİ İLE İLİŞKİSİ

Gerek muhasebe ve gerekse özellikle mali hukuk yönü itibariyle kamu maliyesi geçişmeli bir karakter taşımaktadır⁵. Kamu gelir ve giderleriyle devletin parayla ifade edilebilir nitelikteki varlıklarının izlenmesi devlet muhasebesinin alanına girmektedir. İşletme sonuçları üzerindeki kamu payını ve bunun işletme üzerindeki etkisini belirlemek zorunda olması nedeniyle muhasebe, kamu maliyesi ve uygulamaları ile yakından ilgilenmek durumundadır⁶. Gerçekten de her türlü toplumda devlet ulusal gelirin % 25’ini, hatta daha fazlasını kullanmaktadır. Böylece devlet, ekonomide kıymet hareketlerini yaratan en büyük kuruluş durumundadır. İşte devletin ekonomide en büyük kaynak toplayan ve tahsis eden kuruluş olması nedeniyle bu kıymetlerin kaydedilmesi, takip edilmesi ve denetlenmesi için geliştirilmiş özel bir muhasebe sis-

1 Yusuf Akça, **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayını, No: 4047/555, İstanbul, 1998, s. 51.

2 Vural Akarçay, **Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulaması**, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1980, s. 7.

3 A. Azmi Güngör, **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 1981/231, Ankara, 1981, s. 8.

4 Eyüp Kızılkaya, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları” **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz-Eylül, 2002, s. 105.

5 Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F., Yayını, No: 62/34, Ankara, 1985, s. 34.

6 Jale Güven (Sihay)-Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gelişim Matbaası, Ankara, 1981, s. 5.

temi bulunmaktadır. Bu sistem sayesinde devletin ulusal gelirden aldığı kıymetleri izlemek ve denetlemek olanaklı bulunmaktadır⁷. Bu görevi ülkemizde konsolide bütçeye dahil kurum ve kuruluşlar açısından merkez ve taşra birimleriyle Maliye Bakanlığı'nda Muhasebat Genel Müdürlüğü üstlenmiş bulunmaktadır.

Sonuç itibariyle mali uygulamaların belirlenmesi, girilen faaliyetlerin durum ve gelişmelerinin izlenmesi, etkin bir yönetim için gerekli bilgilerin sağlanması ve sunulması bakımından devlet muhasebesinin büyük bir önemi vardır. Diğer taraftan devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin en önemli unsurudur⁸.

B. MAL MUHASEBESİNİN DEVLET MUHASEBESİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Kavram olarak mal muhasebesi devletin duran varlıklarının (bina, arazi, taşıt araçları ile döşeme ve demirbaşlar gibi) satın alınması veya benzeri yollarla edinilmesi, bunların kullanılmasında ve değerlendirilmesi ve elden çıkarılması aşamalarında belli bir sistem içinde kayıtlarının tutulmasını ve bunların fiziksel ve parasal değişimlerinin izlenmesini ifade etmektedir⁹.

Kamunun verimlilik analizlerinde her bir kurumun kullandığı taşınır ve taşınmaz malların gerçek büyüklüğünü bilmek gerekir. Bütçe ile belirlenen hedeflere ulaşmada devletin malvarlığını hesaplamayan ve hizmetin maliyetini göz önüne almayan bir muhasebe ile sağlam kaynak-hedef ilişkisi kurulamaz¹⁰. Sözkonusu malların gerçek büyüklükleri yanında değerlerinin

de iyi saptanması gerekir. Zira bir maldan elde edilecek yarar, her şeyden önce o malın değerinin bilinmesine bağlıdır

Oysa 2004 yılına gelinceye kadar devlet muhasebe sistemi içinde bir "mal muhasebesi" yer almamıştır. Bu döneme kadar devlet muhasebesi sistemimizin temeli gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi ile avans, emanet ve gönderme işlemlerine dayandırılmıştır. Devletin malvarlığını oluşturan duran varlıklar değerleri ile saymanlık hesaplarında görülmediği gibi mizan hesapları arasında da yer almamıştır¹¹. Bu durumun üç önemli sakıncası ortaya çıkmaktadır. Şöyleki¹²;

-Her şeyden önce duran varlıkların gerçek tutarları ile devlet muhasebesinde görünmemesi devletin borçlanma potansiyelini gizlemektedir. Bunun önemi devlete borç verenlerin kararlarını etkilemesi ve ulusal ekonomi içindeki kamunun gerçek büyüklüğünün anlaşılmasındadır. Zira devletin bilançosu eksik çıkarılmıştır

-İkinci olarak gerek fiziki alanları, gerekse değerleri doğru bir şekilde saptanamayan devletin duran varlıkları, maliyet hesaplarında bir veri olarak kullanılamamıştır

-Nihayet ulusal ekonominin bir bakıma sabit sermayesi durumundaki devletin duran varlıklarını¹³ bir dönem sonunda yenilemek gereği ortaya çıktığında amortisman ayrılmadığı için borçlanma yoluyla o varlığın edinilmesi gereği ortaya çıkacaktır

Devlet muhasebesinin sorunları sadece

7 Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 46.

8 Ömer Duman, "Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Vizyonu ve Hedefleri" **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 24, Nisan-Haziran, 2004, s. 8.

9 Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s. 127.

10 Güngör, a.g.e., s. 73.

11 Tevfik Altınok, "Devlet Muhasebe Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos, 1973, s. 6.

12 Güngör, a.g.e., s. 72.

13 Aksoy, a.g.e., s. 167.

“mal muhasebesi” nin eksikliğinden ibaret değildir. Başka sorunları da vardır. Bunlar, devlet muhasebesinin nakit esasına dayanması, sınıflandırma ve kodlamadan yoksun olması, mali raporlamaya elverişli olmaması nedeniyle hesap verilebilirliği engellemesi gibi eksikliklerdir¹⁴. Diğer taraftan ülkemizde kamu kesimini oluşturan birimlerde muhasebe birliği de olmadığından, bu birimlerin muhasebe uygulamalarından ürettiği verilerin konsolide edilmesi ve kamu kesiminin tümünün mali portresinin ortaya konması şimdiye dek mümkün olmamıştır¹⁵.

Kanun koyucu bu noktadan hareketle kamu kaynaklarının daha etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak, kamunun hesap verilebilirliğini ve mali saydamlığını sağlamaya yönelik, raporlama ve mali kontrolü de kapsayan¹⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nu çıkarmıştır

5018 sayılı Kanun’un bazı hükümleri 2004 yılı başında yürürlüğe girmiş, tamamı ise 2005 yılı başında yürürlüğe girecektir (*). Kanun kamu maliyesinde reform niteliğinde yeni hükümler getirmiştir¹⁷. Bu çerçevede bütçenin ekonomi ve maliye politikaları ile ilgisinin kurulması, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, mali saydamlığın sağlanması, mali istatistik ve faaliyet raporlarının düzenlenmesi ve bunların yayınlanması ile uluslararası standartlara uygun muhasebe ve denetime elverişli bir sistem öngörülmüştür¹⁸.

C. DEVLETİN DURAN VARLIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN YENİLİKLER

Gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerekse aşağıda değinilen yönetmeliklerle devletin malvarlığını oluşturan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi bağlamında bir takım yenilikler getirilmiştir. Bunları üç başlıkta özetlemek olanaklıdır

1. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esası Benimsenmiştir.

Bakanlar Kurulu’nun 16.10.2003 tarih ve 2003/6334 sayılı kararı ile genel ve katma bütçeli idarelerde 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin¹⁹ 7.maddesinin (a) bendine göre kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin işlemleri, tahakkuk esasına dayalı olarak hesaplarda izlenmeye başlamıştır.

Tahakkuk esası, sözkonusu yönetmeliğin 4. maddesinde “bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini” ifade etmektedir.

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine

14 Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz-Eylül, 2002, s. 97.

15 Haydar Kulaksız, “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 23, Ocak-Mart, 2004, s. 94.

16 Şeref Oğuz, “Şeffaf Kamu” Star Gazetesi, 17.11.2004.

(*) T.B.M.M’nin gündeminde bulunan 2005 Yılı Bütçe Kanunu Tasarısının “Kısmen veya Tamamen Uygulanmayan Hükümler” başlıklı 38. maddesine göre, 5018 sayılı Kanun’un bazı hükümleri 2005 yılında da uygulanmayacaktır.

17 Abdurrahman Üçbaş, “5018 sayılı Kanun’un Kamu Maliyesine Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004, s. 48.

18 Ahmet Arslan, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004, s. 64-65.

19 Bkz., R.G: 19.11.2003/25294.

bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden işlemleri, giderler hesabı da nakten ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilgili yılda tahakkuk eden giderleri ifade etmektedir. Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edildiğinden dönemsel mali raporlar, ilgili yılın mali işlemlerini tam olarak yansıtır²⁰.

Oysa nakit esasında, işlemler tahsilat ve ödemeye odaklandığından, mali raporlar bütçe gelir ve giderlerini yani nakit hareketlerini kapsamakta, devletin mal varlığı ve diğer yükümlülükler, taahhüt ve garantiler, hesaplara yansımaktadır. Bu durum saydamlığı ve hesap verilebilirliği engellemektedir²¹.

2. Devletin Duran Varlıkları Muhasebe Sistemine Alınmıştır.

Yukarıda değinilen yönetmeliğe göre, devletin mal varlığını oluşturan duran varlıklar da devlet muhasebe sistemine dahil edilmiştir. Yönetmeliğin 58.maddesine göre duran varlıklar, bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle kullanılmak amacıyla edinilen ve bir yılda paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlık unsurlarını kapsamaktadır. Duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan bir takım hesaplar yanında maddi duran varlıklar hesabı ile maddi olmayan duran varlıklar hesabı çalıştırılmaya başlanmıştır

Ne var ki gerek maddi duran varlıkların hesaplara alınmasında gerekse maddi olmayan duran varlıkların hesaplara alınmasında bir takım zorluklar bulunmaktadır.

Bu zorluklar aşağıda özetlenmiştir.

a. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesindeki Zorluklar:

Maddi duran varlıkları oluşturan devletin malvarlığına dahil binalar, arsalar tapulu devletin özel mallarının muhasebeleştirilmesinde bir sorun bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği²² hükümlerine göre, edinilen, mevcut bulunan ve elden çıkan duran varlıklar hesaplara alınacaktır. Ancak duran varlıkların tahakkuk birimlerinde envanter ve değerlemesi zaman alacağından bu aşamada sadece satılanlar duran varlık hesaplarına alınacaktır²³.

Bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden sonra elde edilen ve elden çıkarılanlar bu işlemlerin yapıldığı anda hesaplara alınacaktır. Yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce edinilen duran varlıklar ise Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinin geçici 1.maddesi gereğince 2007 yılı başına kadar değerlemesi yapılarak kayıtlara dahil edilecektir. Bunlar yanında alınıp satılmayan, tapuya kaydedilemeyen devletin kamu malı niteliğinde arazileri de vardır. Meralar, yollar, meydanlar, boş araziler, deniz, göl ve akarsular gibi. Bunların kadastro, envanter ve değerlendirme sorunları çözülememiştir. Esasen bir kısmı kadastroya da dahil değildir. Bu sorunlar giderilmeden, devletin kamu mallarının muhasebeleştirilmesi olanaksızdır. Yukarıda değinilen yönetmeliğin 4.maddesinde maddi varlık, mal ve hizmet üretiminde kullanma, kiraya verme veya yönetim ihtiyaçlarında kullanma amacıyla edini-

20 Mustafa Dişli, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı- Çözümlü)** Muk-Der Yayını, No : 6, Ankara, 2004, s. 12-13.

21 Dişli, a.g.e., s. 12.

22 Bkz., R.G : 20.2.2004/25379.

23 Murat Toy, "Hazine'ye Ait Taşınmaz ve Taşınır Mal Satışlarının Muhasebeleştirilmesi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004, s. 132.

len ve birden fazla raporlama döneminde kullanılan maddi duran varlıklarla ekonomik değer taşıyan ve herhangi bir üretim sürecinden geçmeyen kendiliğinden var olan varlıkları ve benzeri değerleri ifade etmektedir. Günümüzde, devlet, genel sular (deniz, göl ve akarsular) ve boş arazilerden (dağ, tepe, kayalar, otoyollar) zaman zaman ekonomik olarak yararlanmaktadır. Bunlar satılmadıklarından kiraya verilerek, irtifak (kullanma, yararlanma) hakkı tesis edilerek veya işgali karşılığında ecrimisil tahsil edilerek değerlendirilebilmektedir. Pratikte devletin kamu mallarının tümünün hesaba alınması olanaksız olduğundan²⁴, ekonomik değer taşımayan veya değerlendirilemeyen sızlıklar, pırnallıklar, kayalıklar ve benzeri yer dışındakilerin, değerlemesi yapılarak hesaplara alınması gerekmektedir. Bu tür kamu mallarının değerinin tespitinde dünya’da pazar fiyatı (emsal araştırması) yöntemi, maliyet yöntemi ve gelirlerin kapitalizasyonu yöntemi gibi değerlendirme yöntemleri uygulanmaktadır²⁵.

Boş araziler ve benzeri gelirsiz yerler Pazar fiyatı yöntemi ile binalar ve benzeri sabit tesisler maliyet yöntemi ile gelirli arsa ve araziler ise gelirlerin kapitalizasyonu yöntemi ile değerlendirmek olanaklıdır. Bu çerçevede özel danışmanlık şirketlerinden de yararlanılabilir. Zira sözkonusu şirketler Sermaye Piyasası Kurulu’na gayrimenkul yatırım ortaklıklarının portföylerindeki taşınmaz malların değerlemesine yetkili kılınmışlardır.

b Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesindeki Zorluklar

Devlet muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması çalışmalarında maddi duran var-

lıkların yanında maddi olmayan duran varlıkların da muhasebeleştirilmesinde bir takım zorluklar bulunmaktadır. Herşeyden önce maddi olmayan duran varlıkların kapsamı son derece dar tutulmuştur. Zira Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin 26.maddelerine göre maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve genel yönetim kapsamına dahil idarelerin yararlandığı veya yararlanmayı beklediği haklar ve özel maliyet bedellerini kapsamaktadır. Oysa bunlar dışında kalıp fiziksel varlığı bulunmayan yani maddi olmayan duran varlıklar da bulunmaktadır. Örneğin hava ve havada bulunan elektromanyetik dalgalar (gsm hatları, telsiz ve radyo-televizyon frekansları, rüzgar enerjisi gibi) da bulunmaktadır. Devlet günümüzde bu olanlardan çok geniş ölçüde (finansal amaç dahil olmak üzere) yararlanmaktadır. Bu türlü kamusal alanların maddi olmayan duran varlıklar kapsamında dışına tutulması, “mal muhasebesi”nin önemli bir zaafını oluşturmuştur. Zira devlet malları teorisinde bu alanlar devletin kamu malları kategorisinde bulunmakta, kamu hizmet ve yararında kullanılırken, finansman (gelir) amaçlı olarak da değerlendirilebilmektedir.

Devletin kamu mallarından fiziki varlığı olmayanların değerlerinin tespitinde Uluslar arası Para Fonu tarafından yayınlanan Devlet Mali İstatistikleri’nden yararlanılabilir. Sözkonusu direktife göre elektromanyetik spektrum, ses, veri ve iletişimde kullanılan radyo frekanslarından oluşur. Bunların değeri ise gelecekte beklenen kazançların mevcut ve net değeri olarak belirlenir. Spektrumun kullanılması için uzun vadeli bir sözleşme yapılmışsa, bu sözleşme varlığın toplam değerinin tahmininde esas alınabilir²⁶.

24 Kızılkaya, a.g.m., s. 105.

25 Yusuf Atılğan, “Hazine Taşınmaz Mallarının Değerlendirilmesinde KıymetTakdirleri ve Ekspertiz Raporlarının Rolü”, Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, İzmir, 2000, s. 159.

26 International Monetary Fund, “Government Finance Statistics” Yayınlanmamış Çoğaltma, Çev : Baki Kerimoğlu, Ankara, 2003, s. 136.

3. Devletin Duran Varlıklarından Amortisman Ayrılması Benimsenmiştir.

Genel Bütçe Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği, varlıklar grubuna dahil hesaplardan maddi duran varlıklarla maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi olacağını öngörmüştür (madde: 151, 173).

Amortisman iktisat biliminde sermayenin kâr ile yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu kullanım ile iktisadi değerlerin sermayenin korunması yoluyla ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır²⁷. İşletme biliminde ise amortisman, değeri düşecek veya tükenilecek varlıkların ileride yenilenebilmesi için kârdan karşılık ayrılması olarak tanımlanmaktadır²⁸.

Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinde “amortisman, bir varlığın maliyetinin, öngörülen hizmet süresi boyunca dönemlere dağıtılması” şeklinde tanımlanmıştır.

Amortismanına tabi varlıklar ise, bir yıldan fazla kullanılabilen ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalan maddi duran varlıklar olarak belirlenmiş olup, amortismanına tabi varlıklar;

-Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,

-Sınırlı bir hizmet süresi olan,

-Bir kamu idaresi tarafından mal ve hizmet üretim ve tedarikinde kullanılan ve/veya kurum içi genel yönetim amaçları için elde tutu-

lan varlıklar şeklinde ifade edilmiştir (madde: 151, 174).

Söz konusu yönetmelikte, arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı da belirtilmiştir (madde: 151). Bu ifadeden tüm arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı sonucu çıkarılmaktadır. Yönetmeliğin bu ifadesinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'na paralel olarak “boş arazi ve arsalar” şeklinde düzeltilmesi ve üzerinde bina inşa edilen bir arsanın maliyetinin, inşaatın bitimiyle beraber “binalar hesabı”na eklenmesi gerekmektedir. Bu işlemin yapılmaması durumunda devlet hesaplarında boş bir arsa varmış görüntüsün ortaya çıkmaktadır²⁹. Bu noktada yapılması gereken bir diğer düzenleme ise, hava ve havada bulunan elektromanyetik dalgalar gibi maddi olmayan duran varlıkların da arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmadığına devlet muhasebesi sisteminde açıkça belirtilmesi gereğidir. Zira bu tür varlıklarda eskime, yıpranma veya yokolma söz konusu değildir. Ayrıca amortisman muhasebesi konusunda Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemeleri arasında büyük ölçüde mevcut bulunan uyumun Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü düzenlemelere de yansımaları bu alanda karşılaşılan muhasebe sorunlarının azalmasını sağlayabilecektir³⁰. Bu çerçevede Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile öngörülen amortisman hükümlerinin de yukarıda değinilen düzenlemelerle uyumlaştırılması da gerekmektedir. Bu gereklilik ulusal ekonominin kamu ve özel kesim hesaplarının konsolide edilmesi ve harmonizasyonu açısından önem taşımaktadır.

27 Oktay Güvemli, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, 2.Baskı, Proje Danış A.Ş. Yayını, No: 2, İstanbul, 1998, s. 3.

28 N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s. 3.

29 Erkan Karaarslan, “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 26, Ekim-Aralık, 2004, s. 51.

30 Zeki Doğan, “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 12, Nisan, 2004, s. 13.

D. DEVLETİN DURAN VARLIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN KAMU MALİYESİNE YANSIMALARI (ETKİ VE SONUÇLARI)

Devletin duran varlıklarının kamu hesaplarına alınmasının kamu maliyesine yansımaları esas itibariyle devlet bütçesi üzerindeki etki ve sonuçları ile kendinin gösterir. Zira kamu maliyesi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 4. ve 5. maddelerine göre, devletin gelir ve giderleri yanında varlıklarının da yönetimini içermekte ve kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.

Bütçe, devlet hayatının hızlı bir gelişme göstermesi, modern işlevlerinin klasik işlevlerinden daha çok ve farklı anlamlara gelmesi nedeniyle önemli bir mali araç haline gelmiştir. Zira bütçe ile sosyal ve ekonomik hayat üzerinde önemli değişiklikler ve etkiler yapılabilir. Bu itibarla bütçe bir faaliyet planı olup, devlet muhasebesi ile birlikte düşünülmelidir³¹.

Devlet muhasebesinin devlet bütçesi ile aynı paralelde ve uyumda olması bu nedenle kaçınılmazdır³²

Öyleki, yasama organının yürütme organına verdiği bir yıllık yetkinin bu süre sonunda ne gibi sonuçlara vardığı ancak devlet muhasebesi verileriyle olanaklıdır

Gerçekten de devlet bütçesinin kendinden beklenen sonuçları elde etmesi iyi bir muhasebe sistemi ile olanaklıdır İyi bir muhasebe sistemi de yetkililere sağladığı rakamsal değerler ile analitik sonuçlar vererek bütçe ile öngörülen amaçların ne ölçüde gerçekleştiğini ortaya koy-

ması bakımından önem taşır³³. Kuşkusuz iyi bir devlet muhasebe sistemi, nakit hesapları (döner varlıklar) yanında mal hesapları (duran varlıklar) nı da içermek zorundadır

Bütün bu açıklamalar ışığında duran varlıkların hesaplara alınmasının, yani muhasebeleştirilmesinin kamu maliyesine yansımalarını başlıklar itibariyle aşağıdaki şekilde özetlemek olanaklıdır

1. Devletin Malvarlığı Ortaya Çıkmaktadır.

Devletin duran varlıklarının hesaplara alınması, sözkonusu varlıkların nicelik ve niteliklerinin bilinmesine bağlı bir olgudur. Bu noktadan hareketle Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinin geçici 1.maddesi, bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce mevcut veya edinilmiş duran varlıkların 2007 yılı sonuna kadar envanterinin çıkarılarak değerlemelerinin yapılmasını öngörmektedir

Yeni oluşturulan devlet muhasebe sistemi, yalnızca yıllık bütçe işlemlerinin (gelir gider, avans ve emanet işlemleri) değil, aynı zamanda devlet mallarının hesabının da tutulmasını zorunlu kılmıştır Bu durum idarelerin kaynak kullanımalarının izlenmesini ve bütçelerle kaynaklar arasında organik bağ oluşturmasını³⁴ sağlayacaktır. Uygulamaya yeni geçilmiş olması nedeniyle, devletin sahip olduğu, arsa, bina, makine ve teçhizatın dökümü ve değerlemesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşılabilirse de kamu kesiminin sahip olduğu varlıkların ayrıntısının (türleri, miktarı ve tutarı) bilinmesi açısından bir fırsat olarak kullanılabilir³⁵. Esasen kamu maliyesi, kamu gelirlerini, harcamalarını,

31 Bedii N. Feyzioğlu, **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s. 108.

32 Güngör, a.g.e., s. 48.

33 Akça, a.g.e., s. 210.

34 Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos, 2002, s. 59.

35 Karaarslan, a.g.m., s.67.

bütçeyi, mali kuruluşları ve devlet mallarını kapsamaktadır³⁶.

2. Mali Saydamlık (Şeffaflık) Sağlanacaktır.

Mali saydamlık (şeffaflık), hükümetin yapısının ve işlevlerinin, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasını ifade eder³⁷. Bu tanımdan hareketle, şeffaflık devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça kamu hesaplarına yansımaları gerektirir. Gerçekten de bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması ve yayınlanması konusunda açık bir yükümlülüğün bulunması gerekir.

Mali saydamlık (şeffaflık), hesap verme yükümlülüğü ile karşılıklı etkileşim içerisinde olan bir kavramdır. Kamu yönetiminde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine ihtiyaç vardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 7.maddesi gereğince mali saydamlığın sağlanması amacıyla, görev yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, hükümet politikalarını gösteren plan, program, bütçe gibi belgelerin ve benzeri belgelerin kamuoyuna açık olması, bunların dönemsel olarak açıklanması, kamu hesaplarının standart bir muhasebe düzenine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tutulması öngörülmüştür. Mali saydamlığın

bir gereği olarak sözkonusu Kanun'un 52-54.maddeleri uyarınca devlet mali istatistikleri hazırlanması, değerlendirilmesi, Sayıştay'a ve TBMM'ne gönderilmesi öngörülmüştür. Bu Kanun sadece mali saydamlık için değil, kamu borcunun sürdürülebilirliği açısından da kritik bir rol oynamaktadır³⁸.

Gerek standart bir muhasebe ve raporlama sistemi için, gerekse devlet mali istatistikleri için Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde iki ayrı Daire Başkanlığı kurulması önerilmektedir³⁹.

3. Kaynak Kullanımında Etkinlik Sağlanacaktır.

Kamu maliyesi, işlevlerini sürdürebilmek ve amaçlarını gerçekleştirebilmek için belirlenen ihtiyaçlar doğrultusunda harcamalar yapmak, bunun karşılığı olarak da kaynaklar bulmak durumundadır⁴⁰. Şimdiye dek daha çok kamu harcamaları için ifade edilen etkinlik kavramı, bundan böyle devlet muhasebe sistemi içine alınan devletin duran varlıkları için de kullanılmaya başlanmıştır. Zira 5018 sayılı Kanun'un 1.maddesinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması öngörülmüştür. Kanun'un 4.maddesinde de taşınır ve taşınmaz mallar kamu kaynağı kapsamında sayılmıştır.

Etkinlik, bir işletmenin veya örgütün tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur⁴¹.

36 Akdoğan, a.g.e., s. 21.

37 Dişli, a.g.e., s. 14.

38 Erdal Sağlam, "Mali Saydamlık Azalıyor", **Hürriyet Gazetesi**, 25.11.2004.

39 Baki Kerimoğlu, "Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004, s. 37.

40 Haluk Anıl, **Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik**, Ankara, İTİA Yayını, No: 205/5, Ankara, 1982, s. 60.

41 Ahmet Arslan, "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos, 2002, s. 79.

Bu bağlamda kamu kaynakları kavramı içinde ifade edilen devletin taşıt, lojman, sosyal tesisleri ile diğer taşınır ve taşınmaz mallarından müteşekkil duran varlıkların bu güne dek etkin kullanılmadıkları ileri sürülmektedir Bunun kanıtı olarak da son yıllarda sözkonusu kaynakların bir kısmının elden çıkarılmasına (Hazine arazilerinin satışı gibi) rağmen sunulan hizmetlerin miktar ve kalitesinde azalma olmaması gösterilmektedir⁴².

Devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi yoluyla bunların nicelik ve nitelikleri kamu mali yönetiminin bilgisine dahil olacağından, sözkonusu varlıkların yönetimi daha etkin hale gelecektir. Kamu kaynakları içinde yer alan özellikle taşınmaz mallar yerinde ve zamanında kullanılmadığından, atıl vaziyette bırakılmakta ve dolayısıyla bunlardan elde edilecek faydadan mahrum kalınmaktadır⁴³.

Devletin duran varlıklarının muhasebeleştirilmesi, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edilmiş duran varlıklardan hizmetle münasip olmayanların tahsislerinin kaldırılması neticesini doğuracağından, bunların ihtiyaç duyulan yerlerde daha etkin kullanımı sağlanacağı gibi kurumlar arasındaki dengesiz mal dağılımı da önlenmiş olacaktır.

4. Devletin Bilançosu Ulusal ve Uluslararası Standartlara Uyarlanacaktır.

Devletin duran varlıklarının muhasebe sistemi dışında kalması devletin bilançosunun eksik çıkarılması sonucunu doğurmaktadır Oysa iyi bir devlet muhasebesi, ekonomi ve maliye politikalarına ışık tutabilecek bilgileri verebilmesi bağlamında, hiçbir işlemi muhasebe dışın-

da bırakmamak ve sözkonusu hesapları konsolide etmeye elverişli olmalıdır⁴⁴. Bunun sağlanması için kamu iktisadi kuruluşları dışındaki tüm kamu kurum ve kuruluşlarını içeren Devlet Muhasebesi Yönetmeliği yürürlüğe konulmuştur. Sözkonusu yönetmelik, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara da uygun bir model öngörmüştür. Zira öteden beri kamu hesaplarının uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması ve raporlanmasını temin etmek suretiyle, kamu mali yönetiminin çağdaş bir mali kontrol sistemine kavuşturulması arzu edilmiştir⁴⁵. Devlet muhasebesindeki gelişmelerin temelinde, esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birliklerin, diğer ülkelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacı⁴⁶ yatmaktadır. Zira bu kuruluşlar özellikle kredi vermek istedikleri ülkenin bilançosunu istemektedirler. Bu çerçevede mal hesapları devletin duran varlıklarının gerçek durumunu göstereceği için devlet borçlanması daha rasyonel olacaktır⁴⁷. Bu çerçevede duran varlıkların edinilmesi için yapılan giderler aktifleştirildiğinden ve amortismanına tabi tutulduğundan, devlet muhasebesi kamu mali yönetimi için sağlam ve güvenilir bir veri niteliğini kazanacaktır.

Esasen Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinin amaçları arasında, sözkonusu yönetmeliğin 1.maddesine göre, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak sağlıklı ve güvenilir bir hesap ve kayıt düzeninin oluşturulması da bulunmaktadır

42 Arslan, a.g.m., s. 87.

43 Arslan, a.g.m., s. 88.

44 Güngör, a.g.e., s. 110.

45 Ahmet Bağbaşıoğlu, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla Oluşturulması Gereken Kurullar ve Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 24 (Ücretsiz Ek), Nisan- Haziran, 2004, s. 71.

46 Kerimoğlu, a.g.e., s. 29.

47 Akça, a.g.e., s. 217.

KAYNAKÇA

- Akarçay, Vural : **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1980.
- Akça, Yusuf : **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, No: 4047/555, İstanbul, 1998.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, No: 62/34, Ankara, 1985.
- Aksoy, Şerafettin : **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.
- Altınok, Tevfik : “Devlet Muhasebe Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos, 1973.
- Anıl, Haluk : **Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik**, AİTİA Yayını, No: 205/5, Ankara, 1982.
- Arslan, Ahmet : “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Harcama Sistemimizde Yapılan Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004.
- Arslan, Ahmet : “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos, 2002.
- Atılğan, Yusuf : “Hazine Taşınmaz Mallarının Değerlendirilmesinde Kıymet Takdirleri ve Ekspertiz Raporlarının Rolü”, Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, İzmir, 2000.
- Bağbaşıoğlu, Ahmet : “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla Oluşturulması Gereken Kurullar ve Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 24 (Ücretsiz Ek), Nisan-Haziran, 2004.
- Bulutoğlu, Kenan Kurtuluş, Erciş : **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.
- Dişli, Mustafa : **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı- Çözümlü)**, Muk-Der Yayını, Ankara, 2004.
- Doğan, Zeki : “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 12, Nisan, 2004.
- Duman, Ömer : “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Vizyonu ve Hedefleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 24, Nisan-Haziran, 2004.
- Feyzioğlu, Bedii N. : **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984.
- Gündüz, N. Kemal Percin, Necati : **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.
- Güngör, A. Azmi : **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 1981/231, Ankara, 1981.
- Güvemli, Oktay : **Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, 2. Baskı, Proje Danış A.Ş. Yayını, No: 2, İstanbul, 1998.
- Güven (Sihay), Jale Sevilengül, Orhan : **Genel Muhasebe**, Gelişim Matbaası, Ankara, 1981.
- International Monetary Fond : “Government Finance Statistics” Yayınlanmamış Çoğaltma, Çev: Baki Kerimoğlu, Ankara, 2003.
- Karaarslan, Erkan : “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi ve Uygulamaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 26, Ekim-Aralık, 2004.
- Karaarslan, Erkan : “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos, 2002.
- Kerimoğlu, Baki : “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı : 17, Temmuz-Eylül, 2002.

Kerimoğlu, Baki : “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004.

Kızılkaya, Eyüp : “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları” **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 17, Temmuz-Eylül, 2002.

Kulaksız, Haydar : “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 23, Ocak-Mart, 2004.

Oğuz, Şeref : “Şeffaf Kamu” Star Gazetesi, 17.11.2004.

Sağlam, Erdal : “Mali Saydamlık Azalıyor”, Hürriyet Gazetesi, 25.11.2004.

Toy, Murat : “Hazine’ye Ait Taşınmaz ve Taşınır Mal Satışlarının Muhasebeleştirilmesi” **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, 2004.

Üçbaş, Abdurrahman : “5018 sayılı Kanun’un Kamu Maliyesine Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül, 2004