

**ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMA SİSTEMİ İLE
TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN
UYGULANMASI VE ETKİNLİĞİ:
MALİYE BAKANLIĞI ÖRNEĞİ***

**THE SYSTEM OF ANALITICAL BUDGET
CLASSIFICATION AND THE APPLICATION AND
EFFECTIVENESS OF STATE ACCOUNTING BASED
ON REALIZATION: THE SAMPLE OF THE MINISTRY
OF FINANCE**

Yrd.Doç.Dr.Hatice DAYAR
Yasemin ESENKAR*****

ÖZET

Türkiye’de 2003 yılından itibaren uygulamaya geçilen Analitik Bütçe Sınıflandırması ile kamu yönetiminin tamamında hazırlanan mali plan ve raporların uluslar arası standartlara uygun olarak konsolide edilmesi gerçekleştirilmek istenmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak devlet muhasebesi alanında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Buradaki amaç ise, kamu yönetiminde işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine göre sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesidir.

ABSTRACT

An Analytical Budget Classification exercise started in Turkey in 2003. Under this classification, financial plans and reports that are related to public administration have consolidated according to international standards. Parallel to this development, realization based accounting system has applied to the government accounting. The aim of this application is to keep all transactions records of the public administration and to record real cost of its activities in sound and reliable manner.

bütçe sınıflandırma sistemi, analitik bütçe sınıflandırma sistemi, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, özel bütçeli kuruluş.
budget classification system, analytical budget classification system, realization based accounting system, special budgeted enterprise

- Hatice Dayar’ın danışmanlığında yürütülen ve Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde savunulan ve kabul edilen yayınlanmamış ESENKAR, Yasemin (2006), **Analitık Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması Ve Etkinliği:(Maliye Bakanlığı Örneği)**, adlı yüksek lisans tezi veri alınarak hazırlanmıştır.

** Dumlupınar Üniversitesi, İİBF-Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

*** Dumlupınar Üniversitesi, İİBF-Maliye Bölümü Yüksek Lisans Mezununu.

GİRİŞ

Türkiye’de 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı yasa kamu yönetiminde bir takım uygulamaların gelişmesine sebep olmuştur. Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulamaları da bu gelişmelerin bir sonucudur. Analitik Bütçe bir alt yapı çalışması olarak bir bütçe sınıflandırma sistematiğidir. Bu nedenle analitik bütçe sınıflandırması Türk Program Bütçe modelinin sadece sınıflandırma sistematiğini değiştirmiş ve daha sonra 2006 yılında kabul edilen performans bütçe sisteminin de sınıflandırma sistematiğini oluşturmuştur.

Bütçe devletin yaptığı hizmet ve faaliyetlerin bir inceleme aracı olduğuna göre, bütçe sınıflandırması da gelir ve giderler arasında karşılaştırma yapılmak suretiyle yararlı sonuçlar çıkarmak ve devlet faaliyetlerinin şekli ve yapısı hakkında anlamlı bilgiler elde etmek açısından önemlidir.

Devlet faaliyetlerini bir bütün olarak değerlendirebilmek için devlet bütçesinin ve devlet muhasebesinden elde edilen mali raporların kapsamının yeterince geniş olması gerekir. Devletin mali raporları ve bütçeleri yönetimin sorumluluğunda olan bütün mali konuları yansıtması gerekir. Bu amaçla oluşturulan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (TEDM) ve Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) ise birbirinin vazgeçilmez bir unsurdur.

Bu nedenle çalışmada, öncelikle analitik bütçe sınıflandırma sistemi ile devlet muhasebesi arasında olumlu bir ilişkinin olduğu ve birbirini etkileyen aynı zamanda tamamlayan iki önemli sistem olduğu bunun yanında etkinliği arttıracağı düşünülmektedir.

Çalışmada öncelikle analitik bütçe sınıflandırma sistemi ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hakkında açıklayıcı bilgi verildikten sonra konu maliye bakanlığı örneğinde incelenmiştir.

1. ANALATİK BÜTÇE SINIFLANDIRMA SİSTEMATİĞİNİN ESASLARI

Günümüzde bütçeler ekonomide, istikrarın sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması ve yatırımların teşvik edilmesi gibi bazı önemli konularda mali bir araç olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber bütçede yer alan harcama ve gelir kalemlerinin ekonomide etkin bir mali araç olarak kullanılması, harcamaların ve gelirlerin temel bazı kriterlere göre sınıflandırılmasını ve denetlenmesini gerektirmektedir.¹

1 Güner, Demirel, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 8, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., Eylül 2001,s.9.

Bütçe denetlenmesi ise, bütçe sınıflandırmasını ölçmeye, izlemeye, analizinin ve denetiminin yapılmasına ve karşılaştırmalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan ilişkilidir.²

İşte bütçenin yanında iyi bir bütçe sınıflandırmasının öneminin ve gerekliliğinin anlaşılmasıyla birlikte Türkiye’de 2004 yılı başından itibaren analitik bütçe sınıflandırması hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur.

1.1 Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tanımı ve Niteliği

“Analitik” kelimesi Fransızca kökenli bir kelime olup “çözümlemeye dayanan, çözümlenmeli, çözümlle ilgili, tahlil ” anlamlarında Türkçe’ de kullanılmaya başlanmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması (ABS) ise analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlemeye dayalı bir sınıflandırma şeklini ortaya koymaktadır.³

Bu bütçe sınıflandırması detaylı bir kurumsal sınıflandırma ile program sorumlularının tespitine imkân verilmesi, mevcut bütçede olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, bu sınıflandırmanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilmesi, uluslararası karşılaştırmalara elverişli olması ve ölçmeye ve analize imkân sağlanması gibi özelliklere sahiptir. Bu özellikleri ile analize elverişli bilgiler üretmeye uygun olması nedeniyle bu bütçe sınıflandırmasına “ Analitik Bütçe Sınıflandırması ” adı verilmiştir.⁴

Ancak ABS bir bütçe sistemi değildir. ABS gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçe ve 2006 yılından beri uygulamaya konulan performans esaslı bütçenin sadece sınıflandırma kısmına esas oluşturmaktadır.⁵

1.2 Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçiş Nedenleri

1973 yılından itibaren Türkiye’de uygulanan program bütçe sisteminde benimsenen sınıflandırma tekniğinde ilk önce ödeneğin hangi kuruluşa verildiğini gösteren kuruluş kodu gösterilmektedir. Kuruluş kodu (01)’den başlayarak devam etmektedir. Daha sonra ödeneğin hangi hizmete tahsis edildiğini gösteren program, alt program, faaliyet ve projelere bir kod numarası verilmektedir. Program kodu üç basamaklı olup (101)’den başlayarak (999)’a kadar, alt programlar kodu iki basamaklı olup (01)’den başlayıp (99)’a kadar, faaliyet ve proje kodu ise üç basamaklı olup (001)’den

2 Bilal, Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:26, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ankara, Ekim-Aralık 2004, s.61.

3 a. g.m., s.62.

4 Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2004 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara, Mayıs 2005, <http://www.bumko.gov.tr/duyurular/faaliyet.pdf> , (24/05/2005), s.2.

5 Ertan, Tosun, “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:19, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., Yaz 2004 b, s. 13

başlayarak devam etmektedir. Faaliyetler rakamı (1) olan ödenek türü ile projeler, rakamı (2) olan ödenek türü ile beraber ifade edilmektedir. Son olarak da harcama kalemlerine bir kod verilmektedir. Harcama kalemleri kodu da üç basamaklı (100)'den başlayarak devam etmektedir.⁶

İlerleyen yıllarda program bütçe kod yapısında bulunan daire kodları ile kurum kodları birleştirilmiş, 1985 yılına kadar bütçede yer alan ayrıntı kodları sadece kesin hesaplarda yer almaya başlamıştır. Ayrıca zamanla ortaya çıkan ihtiyaçlarda program bütçe kod yapısına uygun olmayan ilavelerle gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.⁷

Uygulanan program bütçe modelinde yapılan programlar, görüldüğü gibi sadece kurum yapısını izlemiş ve fonksiyonel bir sınıflandırmayı yansıtmamıştır. Ayrıca bu olumsuzluğun yanında program bütçe geleneksel bütçe esaslarını devam ettirmiş, hiçbir şekilde geliştirilmemiştir. Program bütçe kamu yönetiminde sadece bütçe sınıflandırmasını değiştiren bir şekil değişikliği olarak algılanmış, ekonomik ve mali bir araç olma özelliğini yitirmiştir.⁸

Bu nedenlerin yanında; genel devlet tanımına giren ve dolayısıyla kamu kaynağı kullanan kurum ve kuruluşların bütçelerinin konsolide edilememesi ve uluslararası kuruluşlar olan IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlarla Türkiye'nin içinde bulunduğu ilişkiler de analitik bütçe sınıflandırma sistemine geçilmesinde etkili olmuştur.⁹

2004 yılı itibarıyla yürürlüğe giren ABS, daha sonra 2005 yılı süresinde de mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli kurum ve kuruluşlarda da uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca 2006 yılından beri kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere döner sermayeli kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşlar da sistemi uygulamaktadır..¹⁰

1.3. Analitik Bütçe Sınıflandırma Sisteminin Yapısı

ABS temelde dört kod grubunun bir araya getirilmesi sonucunda oluşturulmuş bir yapıdan ibarettir. Bu kod grupları; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırmadır.¹¹

6 Süleyman, Akpınar, "Ülkemizde Program Bütçe Uygulamasının Son Durumuna İlişkin Notlar", **Maliye Dergisi**, Sayı:34, Maliye Tetkik Kurulu Yay., Temmuz-Ağustos 1978

7 Tosun, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:15, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., 2003, s.4

9 Hayrettin, Güngör, "Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Yerel Yönetimler", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt: 7, Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği Yay., Ağustos 2002, s.4

10 BÜMKO,2004b,s.5

11 N.Selcen, Hançer, "Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması",**Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:16, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., Sonbahar 2003, s.8.

Türkiye’de ABS sistematüğinde kurumsal sınıflandırmada bütçe sistemi içerisinde yer alan idari yapı temel alınmış, fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırmada da “Government Finance statistics (GFS)-Devlet Mali İstatistikleri” standartları benimsenmiş ve finansman tipi sınıflandırma ise mali mevzuat gereğı geliştirilmiştir.¹²

1.3.1. Kurumsal Sınıflandırma

Bütçe sistemimiz içerisinde yer alan idari yapı esas alınarak oluşturulmuş kurumsal sınıflandırma, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve performans sorumlularının tespitini hedefleyen bir kod grubudur. Bu sınıflandırmada aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiş olup, bağı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağı bulunduğu kurum kodunda yer almaktadır. Bütçe türleri itibarıyla sınıflandırma bunun dışındadır. Aynı zamanda siyasi ve bürokratik olarak yönetim yetkisi, kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri olarak kabul edilmiştir.¹³

Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistematüğü benimsemiştir. Bu sınıflandırmada;

I.Düzyey; Bakanlıklar ile anayasal olarak eşdeğer kurumları ve bütçe türlerini belirlemektedir.

II.Düzyey; Birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu olan birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumları ifade etmektedir. Örneğın Müsteşarlıklar gibi

III:Düzyey; Ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağı birimleri kapsamaktadır.

IV. Düzyey; Destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri tanımlamaktadır.¹⁴

Dört düzeyden oluşan kurumsal sınıflandırmada her bir düzeyde yer alan birim yöneticileri için belli bazı sorumluluklarda tespit edilmiştir. Çünkü ilgili birimde yönetici sıfatıyla görev yapan kişı kendi biriminin harcamalarından sorumlu olacağı için birimin bütçesiyle de yakından ilgilenecektir. Bu nedenle kaynakların rasyonel kullanıp kullanılmadığı konusunda bir otokontrol sistemi geliştirilmiş olmaktadır.¹⁵

Ayrıca bu yeni yapı aynı zamanda 2006 yılında uygulamaya geçilen performans esaslı bütçelemenin bir alt yapısını oluşturduğundan özellikle

12 BÜMKO,2004b,s.18

13 Serkan, Cura, “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, 2003 s.7

14 BÜMKO,2004b,s.21

15 Kocabaş,a.g.m. s.66

kurumsal sınıflandırma sayesinde performans denetimi de daha anlamlı hale gelmiş olacaktır.¹⁶

1.3.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Devlet faaliyetlerinin türünü göstermek amacıyla oluşturulan fonksiyonel sınıflandırma ile devletin kaynaklarının hangi hizmetler için kullanılacağı belirlenmektedir. Bu sınıflandırma, devletin hangi hizmetine daha çok ödenek ayrılacağı hakkında bilgi vermesi nedeniyle ABS' nin önemli bir sınıflandırma grubunu oluşturmaktadır.¹⁷

Ayrıca Türk bütçe sisteminde var olan eksikliklerden en önemlisi devlet hizmetlerinin fonksiyonel sınıflandırmasının yapılmamış olmasıdır. Özellikle uluslararası standartlara göre karşılaştırmaların yapılması ve harcamaların işlevsel niteliği belirlenerek bütçelenmesi bu sınıflandırma sayesinde gerçekleşmektedir.¹⁸

Fonksiyonel sınıflandırma dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Bu sınıflandırmada;

- I. Düzey; Devlet faaliyetleri 10 ana fonksiyona ayrılmaktadır.
- II. Düzey; Bu 10 ana fonksiyon programlara bölünmektedir.
- III. Düzey; Nihai hizmetleri göstermektedir.
- IV:Düzey; Muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır.¹⁹

Bu sınıflandırmada belli hizmetlere ağırlık verilmesi, belli hizmetlerin de kısılması mümkün olabilmektedir.²⁰

1.3.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Finansman tipi sınıflandırma GFS standartlarında yer alan bir sınıflandırma biçimi değildir.²¹ Tamamen Türk bütçe sisteminin yapısı gereği oluşturulmuş bir kod grubudur.

Finansman tipi sınıflandırma genel devlet tanımına giren tüm kurum ve kuruluşları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulan özel ödenekler ile dış proje kredilerini izlemek için geliştirilen, harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren bir kodlamadır.²²

16 Tosun,2003, a.g.m. s.5

17 Ebru,Ayyıldız, “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:13, Sayı:73, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ekim-Kasım 2004,s.109.

18 Tosun,2003, a.g.m. s.5

19 BÜMKO,2004b,s.25

20 Kocabaş, a.g.m. ,s.67

21 Demirel, a.g.m.s.9-11.

22 Cura,a.g.m.,s.8

Finansman tipi sınıflandırma bütçe sisteminde yer alan özel ödenek, dış proje kredisi gibi devirli ödeneklerin bütçeleştirilmesi açısından önemlidir.²³

Finansman tipi sınıflandırma tek haneli koddan oluşmuştur.

1.3.4. Ekonomik Sınıflandırma

GFS sınıflandırması esas alınarak oluşturulan ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplandırılmasıyla oluşturulmuş bir sınıflandırma biçimidir. Bu sınıflandırma bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Ayrıca ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin de ölçülmesini amaçlayan bir sınıflandırma biçimidir.²⁴

Ekonomik sınıflandırma altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşmaktadır.²⁵

Ekonomik sınıflandırma kendi içinde harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması, gelirin ekonomik sınıflandırması ve finansmanın ekonomik sınıflandırması olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır.

Harcama ve Borç Vermenin Ekonomik Sınıflandırması

Harcamanın ekonomik sınıflandırmasında kullanılan kriterler açısından harcamalar, cari ve sermaye giderleri ile cari transfer ve sermaye transfer olmak üzere gruplandırılmaktadır. Cari giderler, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan mal ve hizmet karşılıklarını, sermaye giderleri ise, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan mal ve hizmet karşılıklarını ifade etmektedir. Cari giderlere personel giderleri, borç faizi ödemeleri, sermaye giderlerine ise gayrimenkul satışı, bina yapımı örnek olarak gösterilebilmektedir.²⁶ Cari transfer giderleri ise, bütçe dışındaki kurumların cari nitelikli olan giderlerini finanse etmek amacıyla bütçeden yapılan karşılıksız ödemelerini göstermektedir. Sermaye transfer giderleri ise ödemenin yapıldığı kesimin sermaye nitelikli olan harcamalarını karşılamak amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemeleri göstermektedir.²⁷

Borç verme bütçe kod yapısı içerisine ABS sistemi ile ilk defa dâhil edilen bir ödeneklendirme yaklaşımıdır. Program bütçe sisteminde devletin borç vermesi, ara bütçelerle ya da bütçeye gider yazılmak suretiyle gerçekleştirilen, ABS' de dolaylı yolların yerine direk yazılması

23 Tosun,2003, a.g.m., s.5

24 Cura,a.g.m.,s.8

25 BÜMKO,2004b,s.32

26 Ayyıldız,a.g.m. ,s.110

27 Kocabaş,2004,s.69.

sağlanmıştır.²⁸ Harcamanın ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması ABS’de dört düzeyli bir kodlamadan oluşmuştur.

Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması

ABS’ da ekonomik sınıflandırmaya göre gelirler karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan tahsilâtlardır.²⁹

ABS’ da gelirin ekonomik sınıflandırması dört düzeyde altı haneli rakamlarla kodlanmaktadır.³⁰

Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması

ABS’ de ekonomik sınıflandırmaya göre finansman; devletin finansman (gelir-gider farkı) açıklarını karşılamak amacıyla kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilâtlardır.³¹

Finansmanın ekonomik sınıflandırması bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasında meydana gelen bir açığın hangi kaynaklarla finanse edildiğini aksi takdirde yani bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasında bir fazlalığın olması halinde bu fazlalığın nasıl kullanıldığını göstermektedir. Finansmanın ekonomik sınıflandırması konsolide bütçe açısından Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlandığından bütçe kanunlarında yer almamaktadır.³²

Finansmanın ekonomik sınıflandırması da dört düzeyden oluşmuştur.

ABS hakkında verilen bu bilgilerden sonra devlet muhasebesinde kullanılan kayıt yöntemlerine kısaca değinilerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hakkında açıklamalara yer verilecektir.

2. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ

Geçmişte, özellikle milli ekonomi içerisinde devletin payının az olduğu dönemlerde, bütçelerle verilen ödenekleri, ödeneklerden yapılan harcamaları, harcamaların finansman yöntemleri ve ihtiyaç duyulan bazı bilgileri kapsayan esas olarak da gelirlerin tahsili aşamasında, giderlerin ise

28 Haçer, a.g.m. ,s.12.

29 BÜMKO,2004b,s.30)

30 Kocabaş, a.g.m. ,s.70

31 BÜMKO,2004b,s.30

32 Kocabaş, a.g.m. , s.71.

ödenmesi aşamasında kayıt altına alan nakit esaslı devlet muhasebesi kullanılmaktaydı³³

Devletin ekonomik faaliyetlerinin artması sonucunda devletin aldığı ekonomik kararlar milli ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bundan sonra bütün dikkatleri devletin aldığı mali kararlara ve mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına çekilmiştir. Böylece devlet muhasebesi ve mali raporlama alanında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yönünde bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin sonucunda devlet muhasebesinin bir tarafında nakit esaslı diğer tarafında ise tahakkuk esaslı muhasebe sistemi yer almıştır. Bu ikisi arasında ise nakit ve tahakkuk esaslı devlet muhasebelerinin değişik versiyonu olan uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır³⁴

2.1. NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ;

Nakit esaslı devlet muhasebesi esas olarak çağdaş anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır.

Nakit esaslı devlet muhasebesinde işlemler kasaya parasal bir giriş veya kasadan parasal bir çıkış fiilen gerçekleştiği takdirde muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir.³⁵ Burada bir harcamanın bütçe giderlerine kaydedilmesi için hak sahibine ödeme yapılmış olması gerekmektedir. Eğer harcama gerçekleşmiş fakat herhangi bir nedenden ötürü hak sahibine ödeme yapılamamış ise muhasebe kayıtlarına bir gider veya nakit çıkışı kaydedilmez. Yine aynı şekilde bir gelirin kaydının yapılabilmesi için o kamu gelirin yükümlü olan kişiden tahsil edilmesi gerekmektedir. Eğer gelir tahakkuk etmiş fakat tahsil edilememişse herhangi bir kayıt yapılamaz.³⁶

Nakit esaslı muhasebede mali sonuçlar, tahsilât ve ödemeler arasındaki fark bazında raporlanmakta ve bu raporlar sonucunda elde edilen bilgiler raporlama dönemi içindeki nakit tahsilâtları ve harcamalarından sağlanmaktadır. Bu nedenle kamu sektörü birimlerinin muhasebesi ve raporlanması, harcama limitlerine uygunluğunun gösterilmesi ve bütçeleme ile birimlerin sorumlu tutulması amacıyla geleneksel bir temel oluşturmuştur.³⁷ Nakit esaslı devlet muhasebesi kayıtları devletin maddi duran varlıklarını, tahakkuk etmiş gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara

33 Mustafa, DİŞLİ, **Devlet Muhasebesi Yönetmeliği**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını No:3, Ankara, Ekim 2001, s.11.

34 Erkan, Karaarslan, "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Sertüveni", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri, Temmuz Eylül 2004b, s.4.

35 Gülay, Coşkun, **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Altıncı Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.244

36 Kenan, Bulutoğlu, Erciş, Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Ekin Yay., İstanbul, 1981, s.205

37 Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Türmob Yay. 276, Sirküler Rapor Serisi Seri No:2005-11, Ankara, 2005, s.6

yapılan harcamalarını, devlet borçları ve diğer yükümlülüklerini, taahhüt ve garantileri ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmemekte ve raporlamamaktadır.³⁸ Ayrıca bunlara ilave olarak nakit esaslı devlet muhasebesinde devletin yarı mali nitelikli işlemleri, ertelenen ödemeleri, hazine garantileri ve vergi harcamaları kaydedilmemekte ve raporlanmamaktadır.³⁹

Bu nedenlerden dolayı nakit esaslı devlet muhasebesi devletin mali ihtiyaçlarını karşılayacak yeterli bilgi sağlayamamaktadır. Devletin mevcut borçları ile devletin aynı şekilde kaynaklarını tüketen yükümlülüklerini dikkate almamaktadır. Devletin mali varlıklarını görmezden gelerek yükümlülükleri ve gelecekteki faaliyetleri karşılayacak olan mali kaynakların doğru değerlendirilmesi hususunda ihtiyaç duyulan bilgiyi verememektedir.⁴⁰

2.2.Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi;

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde işlemler ve olaylar nakit esaslı devlet muhasebesinde olduğu gibi, ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri ve ödendikleri zaman dikkate alınarak kaydedilmektedir. Yine aynı şekilde bu sistemde de maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve devlet borçlarına ilişkin işlemler kaydedilmemekte ve raporlanmamaktadır.⁴¹

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebenin tek yararı mali işlemlerin ve olayların ait oldukları dönemdeki muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Bunun dışında nakit esaslı devlet muhasebesi ile aynı özelliklere sahiptir.

2.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi;

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde ise, mali olay ve işlemler tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman dikkate alınmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, bir değişme söz konusu olduğunda, mübadeleye konu edildiğinde, bir başkasına devredildiğinde veya ortadan kaybolduğunda kayıtlara geçirilmektedir.⁴²

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali varlıklar, borçlar, net mal varlıkları, net mali yükümlülükler, gelir ve giderler gibi

38 Eyüp, Kızılkaya, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ocak Mart 2005,s.79

39 Dişli, a.g.e.,s.12

40 D.R.Hillier, "Nakitten Tahakkuka Kanada Deneyimi", Çev.:A.Uğur Cebeci, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Kış 1999s.,17

41 Baki, Kerimoğlu, "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Temmuz-Eylül 2002 , s.89

42 Karaarslan,2004b, a.g.r.,s.42

unsurlar kayıtlara geçirilmektedir. Bu esasa göre; borçlar, alacaklar, varlık ve yükümlülükler tahakkuk esasına göre, geriye kalan diğer işlemler ise nakit esasına göre kaydedilerek belirli dönemlerde hesap ayarlamaları yapılmaktadır. Bu ayarlamalar mali durumu ayrıntılı olarak açıklayacak mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde periyodik aralıklarla gerçekleştirilmektedir. Böyle bir sistem modern kamu yönetiminin ihtiyaçlarını önemli ölçüde karşılayabilmektedir.⁴³

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesini tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden ayıran en önemli özellik; bu sistemin arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıkları kapsamaması ve muhasebe kayıtlarında görülmemesidir. Böylece bu sistemde maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirme gibi işlemler yer almadığı için tahakkuk esasına göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Bu sistem nakit esaslı devlet muhasebesiyle karşılaştırıldığında ise, eksik bilgi üretmez, bütçe odaklı değildir. Tahakkuk etmiş işlemleri ile ileride ortaya çıkabilecek taahhüt ve garantileri kaydederek performans denetimine sağlam bir zemin oluşturmaktadır.⁴⁴

2..4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Yapısı

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde nakit esasındaki gelirin fiilen tahsil edilmesi ve giderin fiilen ödenmesi yerine işlemler ortaya çıktıkları anda kayıtlara geçirilmektedir. Nakit olarak tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe kurallarına göre gelir kabul edilen işlemler gelirler hesabına kaydedilmektedir. Aynı şekilde nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden giderler de giderler hesabına geçirilmektedir. Böylece tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yıl hesaplarında ve raporlarında rahatlıkla görülebilmektedir.

2.4.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Nedenleri

2004 yılının başından itibaren Türkiye’de uygulaması başlayan ve halen devam eden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş nedenleri önceden uygulanan sistemin aksaklıklarından kaynaklanmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

Devlet muhasebesi kapsam itibariyle dardır ve kamuda mevcut bir muhasebe birliği yoktur.

Muhasebe kayıtları nakit esasına göre tutulmaktadır.

43 Devlet Planlama Teşkilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/>, (15/10/2004), s.75).

44 Karaarslan, “ Kamu Sektörünün Tasnifi Yazı Dizisi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ocak-Mart 2005b,ss.15–16).

Muhasebe sistemi bütçe odaklıdır ve özellikle maddi duran varlıklar kayıt altına alınmamaktadır.

Hesaplar yeterli detayda düzenlenmemiştir.

Muhasebe sisteminde süreklilik mevcut değildir.

Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak sağlıklı bilgiler sunamamaktadır.

Devlet borçları muhasebe kayıtlarında tam ve sağlıklı bir biçimde izlenememektedir.

Devlet muhasebesi bütçe hazırlık çalışmalarına katkıda bulunmamaktadır.

Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” çıkarılamamaktadır.

Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamadığı için kurumsal mali tablolar hazırlanamamaktadır.⁴⁵

2.4.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Getirilen Yenilikler:

Devlet Muhasebesinde Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulacaktır

Yürürlükten kaldırılan nakit esaslı muhasebe sisteminin belki de en önemli eksikliği devletin borçlarını kayıt altına almamasıdır. Bunun sonucunda da eksik bilgi üretilmesi ve bilgilerin eksik raporlanması kaçınılmaz olmaktadır. Böylece nakit esasında büyük miktarlardaki borçlar raporlanmadan devam etmekte ve devletin mali durumunu ve uygulama sonuçlarını veya bu borçların gelecekteki gelir ihtiyaçlarını değerlendirirken yanlış sonuçlar elde edilmekteydi.⁴⁶

Mali raporlama açısından bunun gibi pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına yol açan nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmiştir. Bu sistemde alınan bir mal ve yaptırılan bir hizmet karşılığında ortaya çıkmış olan devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirler tahakkuk ettiğinde gelir olarak kaydedilecektir. Böylelikle devletin varlıkları ve sorumluluklarına ilişkin bilgiler tam ve zamanında elde edilecek ve kayıtlara geçirilecektir.⁴⁷

Devlet Muhasebesinin Kapsamı Genişletilmiştir;

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kuruluşlarından oluşan genel yönetimi kapsam altına alan bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur.⁴⁸

45 Karaarslan,2004b,a.g.m, s.49

46 Hillier,1999a.g.m.,s.18.

47 Karaarslan,2002b, a.g.m., s.65.

48 a.g.m., s.65.

Böylece bütün kamu kesimini kapsayan bir muhasebe sistemi ile hesapların konsolidasyonunu, bütün kamu kesiminin mali durumu hakkında bilgi elde edilmesini, mali ve ekonomik planlar yapılırken kamu kesimi ile ilgili tam ve güvenilir bilgilerin kullanılması mümkün olacaktır.⁴⁹

Bütün Devlet Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır;

Devlete ait bütün mali bilgilerin muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde alınması amacıyla geliştirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bütçe odaklı bir muhasebenin dışına çıkarak, bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kayıt altına almaktadır. Böylece muhasebeden elde edilen bütün mali raporlarda devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen tüm işlemler izlenebilmektedir.⁵⁰

Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır;

Geliştirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile detaylı bir hesap planı hazırlanmış ve maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasına da önem verilmiştir. Üretilen mali raporlarda maddi duran varlıklar gösterilmekte, değerlendirme, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme ile de maddi duran varlıklar olması gereken şekilde raporlanmaktadır. Böylece maddi duran varlıkların elde edilmesiyle giderlerin dönemsel olarak artması veya azalması söz konusu değildir.⁵¹

Ayrıca maddi duran varlıklar, yeniden değerlemenin yapıldığı yılda yeni değerleri üzerinden, bina, arsa ve araziler ise yeniden değerlendirme işleminin önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulabilmektedir.⁵²

Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir;

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, vergi harcamaları, giderler hesabının altında formüle edilerek belirli dönemler itibarıyla detaylı bir şekilde raporlanmaktadır. Ancak uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilmeyen vergi harcamaları -örneğin esnaf muafılığı gibi- muhasebe dışında kalacaktır.⁵³

49 Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl:1, Sayı:2, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Sonbahar 1998 ,s.14.

50 MALİYE BAKANLIĞI (MB) , Muhasebat Genel Müdürlüğü(MGM), *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları*, Ankara, Mayıs 2003,s.17.

51 a.g.e.,s.17).

52 Karaarslan., “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-II”,

Mali Kılavuz Dergisi, Yıl: 5, Sayı:18, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ekim-Aralık 2002d, s.42.

53 Karaarslan,2005,s.39

Devlet Muhasebesi Ödenek, Nakit Planlaması ve Bütçelerin Hazırlanmasına Destek Sağlayacak Bir Yapıya Sahip Olacaktır;

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile sisteme iki yeni hesap getirilmiştir. Bu hesaplardan birincisi bütçeleştirilecek borçlar hesabıdır. Bu hesap; bütçe kanunu veya özel bir kanunla öngörölmüş bir hizmet gerçekleştiği halde, ödeneğinin bulunmaması veya ödeneğin verilmesine izin verilmemesi gibi nedenlerle verile emrine bağlanamayan ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmalarında mal ve hizmet alımlarından doğan borçlar bu hesapta izlenir.⁵⁴

İkinci hesap olan Taahhütler hesabında ise, ödeneği olmadığı için ödenmeyen devlet borçları ile girişilen taahhütler muhasebe tarafından izlenmekte ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Böylece bu taahhüt izleme hesapları ile bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına destek sağlanacak, yeterli ödeneği olmayan işlere girişilmeyecek ve uzun yıllar sürecek işler için yeterli miktarda ödenek ayrılacaktır.⁵⁵

Devlet Borçları Kayıt Altına Alınabilecektir;

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile bu borçların ve vade yapılarının devlet hesaplarında izlenmesi hedeflenmektedir.⁵⁶

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin getirdiği yeniliklerin dışında kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilmesi, yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgi üretilmesi, kurumsal muhasebeye ilişkin bilgilere ulaşılabilmesi, devlet muhasebesinin sürekliliğinin sağlanması gibi bir takım yenilikleri de mevcuttur.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi İle Mali Saydamlık Sağlanabilecektir;

Mali saydamlık; Devletin mali işlemlerine ilişkin olarak aldığı kararlara (mali politika hedeflerine), devletin kamu hesaplarına ve mali projeksiyonlarına, söz konusu mali işlemlerin fonksiyonlara ve yapısına ve de tüm bu işlemlerin uygulama sonuçlarına kamuoyu tarafından erişilebilmesi ve tüm bu bilgilerden kamuoyunun haberdar edilmesi anlamına gelmektedir.⁵⁷

Ancak bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, devletin bütün mali faaliyetleri hakkında açıkça bilgi vermesi, gerçekleşmesi muhtemel olan büyüklükleri içeren mali riskleri, vergi harcamalarının ve kayıt dışı bütçe işlemlerinin raporlanması ve mali bilgilerin açık bir şekilde

54 Mustafa DİŞLİ, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Üçüncü Baskı, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını No:6, Ankara, 2004, s.206.

55 **Karaarslan,2005b, s.37**

56 **(Karaarslan,2004b,s.58).**

57 Yasemin,Hürcan, Emine Kızıldağ, , H.Hakan,Yılmaz, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_malive_metin_tebliğ3.php, (15/11/2005),s.1

yayınlanması gerekir. Mali bilgiler kamuoyuna açıkça bildirilmeli ve mali raporlar sağlam, güvenilir, kapsamlı olmalı ve bütçedeki sapmaları açıkça ortaya koymalıdır.⁵⁸

Mali raporlar, kullanıcılara devlet faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesine olanak sağlamalıdır. Devletin faaliyet sonuçlarının daha iyi ve daha sağlıklı değerlendirilmesi için mali raporlar kullanıcılara devlet hizmetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyaçlarının nasıl karşılandığı konusunda bilgilerin verilmesini sağlamalıdır. Aynı zamanda mali raporlama sadece kurum içindeki kullanıcılara yönelik olmamalı, devlet faaliyetleri hakkında bilgi almak isteyen herkese açık olmalıdır.⁵⁹ Bu bağlamda uluslararası mali raporlar üretimi amacıyla uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi mali saydamlığın sağlanmasında önemli bir çalışmadır. Ayrıca bu muhasebe sistemi ile birlikte yapılan say2000i projesi sonucunda devlet muhasebesi ile bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu vb. mali raporlar üretilebilecek ve kamuoyuna bütçe uygulama sonuçlarının yanında devlet faaliyetleri hakkında sağlam bilgilerde muhasebe kaynaklı olarak sunulabilecektir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile kamu yönetiminde tam bir mali saydamlığa ulaşılabilecek ve devlet faaliyetlerinin ekonomi üzerindeki etkileri ve sonuçları mali raporlar aracılığıyla muhasebeden elde edilebilecektir.⁶⁰

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi İle Hesap Verme Sorumluluğu Yerine Getirilebilmektedir:

Hesap verme sorumluluğu, kamu yöneticilerinin, kamu faaliyetlerinde kullandıkları her türlü kaynağın etkin, verimli, ekonomik ve mevzuata uygun bir şekilde elde edilmesinden, kullanılmasından, raporlamayı muhasebeleştirilmesine ve amaçları dışında kullanılmasından sorumlu tutulan ve yetkili mercilere hesap verme zorunluluğudur⁶¹

Kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyacağı bütün mali verilerin günü gününe, sağlam, doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilmesi bunların karşılaştırılarak analiz edilmesi ve bu bilgilerden elde edilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumunda olan yöneticilere zamanında ve sağlıklı olarak sunulması kamu mali yönetimi için büyük bir önem taşır. İyi tasarlanmış bir bilgi sistemi karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir ve sağlıklı bilgiler verilmesini sağlayarak yöneticilerin etkili ve doğru kararlar almasına yardımcı olur ve yöneticilerin hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde vazgeçilmez bir rol oynar.⁶²

58 Dişli,2004, a.g.e., s.14.

59 Mustafa, Sert, "Kamuda Mali Raporlama", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Kış 1999,s.,26.

60 Hamdi, Gülşen, "Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say 2000i", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak- Mart 2002a,s.,22.

61 Nejat, Polat, "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49, Nisan-Haziran 2003,s.71.

62 Karaaslan, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması-I", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:22, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ekim-Aralık 2003, s.190.

Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen ise önceden yapılmış faaliyetler ile gelecekte yapılması planlanan faaliyetlerin nasıl ve ne şekilde gerçekleştiği ya da gerçekleşeceği sorgulanır. Böylece hesap verme sorumluluğu ile birlikte, kanunlara uygunluk, mali saydamlık, tarafsızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulması ve sorumlulukların tespitine imkân tanınır

Devlet muhasebesi hesap verilebilirliğin sağlanması açısından diğerlerine göre daha fazla bir öneme sahiptir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde hesap verilebilirliği sağlayacak mekanizmalar geliştirilmiştir.

3. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ VE ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMA SİSTEMİNİN MALİYE BAKANLIĞINDA UYGULANMASI VE ETKİNLİĞİ

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve ABS birbirini tamamlayan iki çalışmadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ABS' nin uygulamaya geçirilmesi ile birlikte istenilen detayda ve düzeyde bilgi elde edilmektedir. Giderler fonksiyonel, ekonomik ve kurumsal olarak yeterli ölçüde detaylandırılmakta ve gelirler de bütçe gelirleri ve bütçe dışı gelirler olmak üzere muhasebe sistemi içerisinde ayrıntılı bir şekilde izlenmektedir.⁶³

3.1. Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Birleştirilmesi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde oluşturulan hesap planında gelir ve gider hesapları Devlet Mali İstatistiklerindeki (GFS) ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak hazırlanmış ve fonksiyonel sınıflandırmayı verecek bir muhasebe yazılımı getirilmiştir.⁶⁴

Ayrıca Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçeye ilişkin hesaplar detayları ile ABS' nin ekonomik sınıflandırması yapılan çalışmalarla üst üste yerleştirilmiştir. Böylece kullanıcıların hem mükerrer veri kaydından kurtarılması hem de sınıflandırılan unsurların ve muhasebe hesaplarının detaylarının öğrenilmesine kolaylık sağlanmaktadır.

Aşağıda 702-Bütçe Giderleri Hesabında analitik bütçe sınıflandırma sistemi ile hesapların detayını birleştirme işlemi görülmektedir.⁶⁵

Tablo 3.1: ABS ve Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde hesapların birleştirme işlemi

Hesap no	Kurumsal kodlama				Fonksiyonel kodlama				Finansman Kodlama	Ekonomik Kodlama			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
702	97	04	02	04	01	03	09	00	02	03	02	03	03

Kaynak: Kararslan,2005a, g,r, s.42

63 .s.19

64 Kerimoğlu,2002,a.g.m., s.99

65 Karaarslan,2004b,a.g.m.,s.61

3.2. Kamu Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırmasındaki ödenek hareketlerine ilişkin aşağıda belirtilen işlemler tahakkuk esaslı devlet muhasebesindeki yardımcı hesaplar itibarıyla muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

Bütçe kanunu ile verilen ödenekler

Bütçe kanunu ile yapılan kesintiler

Geçen seneden devrederek ilgili kamu idarelerince ödenek kaydedilmesi gereken tutarlar

Yılı içinde yapılan kurum içi ve kurum dışı ödenek aktarmaları ile yedek ödenekten yapılan ödenek aktarmalarından doğan ekleme ve düşmeler

Yılı içinde eklenen veya iptal edilen ödenekler

Yılı içinde özel gelirler ile şartlı bağış ve yardımlardan dolayı tahsis edilen özel ödenekler

Kamu kurumları merkez birimlerinde kullanılan ödenekler ile merkez birimleri dışında kullanılan ödenekler

Mevzuatı gereğince ertesi yıla devreden ödenekler

Yılı içinde kullanılmadığı için iptal edilen ödenekler.⁶⁶

3.3. Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Maliye Bakanlığında Uygulaması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla birlikte aslında tam bir tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmemektedir. Uygulanan yeni devlet muhasebesi nakit esaslı ile tahakkuk esasının bir karışımıdır. Çünkü bütçe ile ilgili bütün işlemler nakit esasına göre, bütçe dışındaki tüm mali işlemler ise tahakkuk esasına göre kaydedilmektedir. Tahakkuk esasında yapılan muhasebe kayıtları ile nakit esasında yapılan bütçe muhasebesi kayıtları arasındaki bağlantı da yansıtma hesapları aracılığıyla sağlanmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde oluşturulan 630-Giderler Hesabı bütçe ile ilgili olsun veya olmasın genel kabul görmüş muhasebe kurallarına göre gider sayılan ve tahakkuk eden her türlü giderin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Sistemde oluşturulan 830- Bütçe Giderleri Hesabı ise, bütçe kanunu ve diğer kanunların verdiği yetkiye dayanarak nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.⁶⁷ Tahakkuk esaslı devlet

66 Gülşen, Mesut, Hastürk, Erkan Karaarslan, , Baki, Kerimoğlu, Eyüp, Kızılkaya, Haydar,Kulaksız, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. No:10, Ankara,2006,ss.54-55).

67 Dişli, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Üçüncü Baskı, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını No:6, Ankara, 2004,s.300).

muhasebesinde bütçe ile bağlantılı olan giderler muhasebeleştirilirken hem 830- Bütçe Giderleri Hesabına hem de gider yansıtma hesapları aracılığıyla 630- Giderler Hesabına ve ilgili hesaba kaydedilmektedir. Bütçe ile bağlantısı olmayan ve sadece muhasebe açısından gider kabul edilen tutarlar ise bütçe giderleri hesabı ile ilişkilendirilmeden sadece 630- Giderler Hesabına kaydedilmektedir.⁶⁸

Bütçe gider hesapları da özelliklerine göre 830-Bütçe Giderleri Hesabı, 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı, 833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı, 834- Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı ve 835- Gider Yansıtma Hesabı olarak gruplara ayrılmıştır.

Maliye Bakanlığı bütçesinde ekonomik sınıflandırmada 01 koduyla yer alan personel giderlerinden yapılan maaş ödemelerine ilişkin harcamanın muhasebeleştirilme işlemi aşağıdaki örnek aracılığıyla açıklanmaya çalışılmaktadır.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde görevli memurlara 2005 Nisan ayına ilişkin maaşları banka hesaplarına aktarılmak suretiyle ödenmiş olsun. Görevli memur maaş tutarları ile maaşlardan yapılacak olan kesinti tutarları aşağıdaki tablo 3. 2'de yer almaktadır.

Tablo 3.2: Maliye Bakanlığı'nda görevli memurların maaş ve kesinti tutarları örneği

Tahakkuk Toplamı	682.715,78-
Temel Maaşlar	383.469,13-
Zamlar ve Tazminatlar	163.118,33-
Sosyal Haklar	36.277,19-
Ödenekler	660,00-
Emekli Sandığına	99.191,13-
Emekli Keseneği %20 (Devlete verilen)	99.108,64-
Emekli Keseneği %16 (Kişilerden Kesilen)	79.296,88-
Emekli Sandığı %100 Artış Kesenekleri	82,49-
Gelir Vergisi	45.135,15-
Damga Vergisi	3.243,22-
Lojman Kirası	3.348,44-
Sendika Aidatı	561,87-
Eczanelere Yapılacak %20 Katkı Payı Tahsilatı	3.601,62-
Kesinti Toplamı	234.378,31-
Ödenecek Çekler	448.337,47-

Kaynak: Maliye Bakanlığı İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığından alınan bilgiler ile Gülşen ve diğerleri.,2006, ss.514-515, Dişli, 2004,ss.300-308 yayınlarından alınan bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

68 Gülşen ve diğerleri, 2006, a.g.e.,s.28.

Söz konusu maaş ödemesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Tablo3.3: Maliye Bakanlığı'nda Görevli Memurların Maaşlarının Muhasebeleştirilmesi Örneği

830- Bütçe Giderleri Hesabı (01.01.01.01.Temel Maaşlar)	383.469,13-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı (01.01.02.01. Zamlar ve Tazminatlar)	163.118,33-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı (01.01.04.01. Sosyal Haklar)	36.277,19-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı (01.01.03.01.Ödenekler)	660,00-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı (02.01.01.01. Emekli Sandığına)	99.191,13-	
800-Bütçe Gelirleri Hesabı (01.01.01.03.Gelir Vergisi Tevkifatı)		45.135,15-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (01.06.02.01. Damga Vergisi)		3.243,22-
361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı (01.02.01. %20 Aylık Aidatı -Devlet Katkısı-)		99.108,64-
361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı (01.01.01. % 16 Aylık Aidatı -Kişiden Kesilen-)		79.296,88-
361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı (01.01.03. %100 Artış Keseneği -Kişiden Kesilen-		82,49-
361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı (01.02.03. %100 Artış Keseneği -Devlet Katkısı-		82,49-
333- Emanetler Hesabı (11.03.01.01. Sendika Aidatı)		561,87-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (02.03.01.01. Lojman Kira Gelirleri)		3.348,44-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		448.337,47-
630- Giderler Hesabı	383.469,13-	
630- Giderler Hesabı	163.118,33-	
630- Giderler Hesabı	36.277,19-	
630- Giderler Hesabı	660,00-	
630- Giderler Hesabı	99.191,13-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		682.715,78-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	51.726,81-	
600- Gelirler Hesabı (01.01.01.03. Gelir Vergisi Tevkifatı)		45.135,15-
600- Gelirler Hesabı (01.06.02.01. Damga Vergisi)		3.243,22-
600- Gelirler Hesabı (02.03.01.01. Lojman Kira Gelirleri)		3.348,44-

Kaynak: Maliye Bakanlığı İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığından alınan bilgiler ile Gülşen ve diğerleri,2006, ss.514–515, Dişli, 2004,ss.300–308 yayınlarından alınan bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Maliye Bakanlığı bütçesinde ekonomik sınıflandırma da 03 koduyla yer alan Mal ve Hizmet Alım Giderleri altındaki 03.03.kodla gösterilen

yolluklara ilişkin harcamanın muhasebe kaydı aşağıdaki örnek aracılığıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Ödeneğinin bulunmaması nedeniyle 323- Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına kaydedilen tutarların bütçede ödeneği bulunduğu mutlakla yıl sonuna kadar ödenek temin edilmesi ve bütçe giderleri hesabına gerekli aktarma kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Ödenek temin edilmesi nedeniyle ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabına kaydedilen tutarların bütçe giderleri hesabına aktarılması ve doğan yükümlülüğün ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki tablo 3.4 'de gösterilmektedir.

Tablo 3.4: Maliye Bakanlığı'nda Ödeneğine Mahsup Edilen Harcamanın Ödenmesine İlişkin Muhasebeleştirme Örneği

830- Bütçe Giderleri Hesabı	221.830 YTL
(03.09.01.01. Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri)	
831- Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı	221.830 YTL
(03.09.01.01. Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri)	
323- Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı	221.830 YTL
800- Bütçe Gelirleri Hesabı	1.330 YTL
(01.06.02.01.Damga Vergisi)	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı)	220.499 YTL

Kaynak: Gülşen ve diğerleri, ss.530–533 yayınından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo3. 4'de muhasebe kaydında da görüldüğü gibi ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen gider ödenek temin edildikten sonra 831- Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabından 830- Bütçe Giderleri Hesabına aktarılmıştır. Ayrıca ödeneği olmadığı için ve ödenek temin edildiği zaman hak sahibine ödemenin gerçekleştirilmesi amacıyla 323- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabına kaydedilen tutar ödenek temin edildiğinde 103- Verilen Çekler Hesabına aktarılmıştır. Ayrıca ödeme tutarından 6/1000 oranında hesaplanan damga vergisi de 800- Bütçe Gelirleri Hesabına aktarılmıştır.

Bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabının işleyişi aşağıdaki örnekle açıklanabilir.

İlgili yıl bütçe kanununda Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak borçlanmalar sırasında önceden ödenmesi gereken ücret ve benzeri giderlerin önceden ödenebileceği hükmüne istinaden Mayıs 2006 tarihinde yapılan borçlanma sözleşmesine ilişkin olarak 72.500 YTL gider ödenmiş olsun. Söz konusu tutara ilişkin ödeneğin de var olmadığını varsayalım. Ödemeye ilişkin yasal düzenlemeler de sözleşme gereğince daha sonra gerçekleştirilecek olsun. Bu durumda söz konusu giderin muhasebeleştirilmesi işlemi ise aşağıdaki tablo 3.5'deki gibi yapılmaktadır.

Tablo3.5: Maliye Bakanlığı Bütçesinden Mahsup Edilecek Harcamanın Muhasebeleştirilmesi Örneği

833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödem	72.500 YTL
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	72.500 YTL
630- Giderler Hesabı	72.500 YTL
835- Gider Yansıtma Hesabı	72.500 YTL

Kaynak: Gülşen ve diğerleri,2006, ss.534–535 ile Dişli,2004,ss.307–308 yayınlarından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 3.5' deki muhasebe kaydında da görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı tarafından bir borçlanma sonucunda borç sözleşmesi ile ilgili yasal düzenlemeler gerçekleşmediği halde önceden ödenmesi gereken 72.500 tutarındaki ücret vb. giderler 833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabına borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle ödenmiştir. Ancak söz konusu ödemenin bütçe de ödeneği temin edilmemiştir. Daha sonra söz konusu tutar ile giderler hesabı ve bilanço hesapları arasındaki ilişkinin sağlanması amacıyla 630- Gider Hesabı ile 835- Gider Yansıtma Hesaplarına aktarılmıştır.

Yukarıda bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına kaydedilen 72.500 YTL tutarla ilgili olarak ödenek temin edilmiş olsun. Bu durumda yapılacak olan muhasebeleştirme işlemi ise aşağıdaki tablo 3.6'da olduğu gibidir.

Tablo3.6:Maliye Bakanlığı Bütçesinden Mahsup Edilen Harcamanın Ödenmesine İlişkin Muhasebeleştirilmesi Örneği

830- Bütçe Giderleri Hesabı	72.500YTL
833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı	72.500YTL

Kaynak: Gülşen ve diğerleri,2006, ss.534–535 ile Dişli,2004,ss.307–308 yayınlarından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 3.6’da muhasebe kaydında da görüldüğü gibi ödeneği temin edilmediği halde ödenmesi gereken tutar 833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabına borç yazılmak suretiyle muhasebeleştirilmiştir. Söz konusu tutarın ödeneği temin edildiği zaman ise, 833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabından 830-Bütçe Giderleri Hesabına aktarılmak suretiyle muhasebe kaydı gerçekleştirilmektedir.

Bütçe giderleri hesap grubu içerisinde yer alan hesaplardan sonuncusu ise 834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabıdır. Bu hesap, mahsup dönemine aktarılan avans ve kredilerden bütçe giderine dönüşenlerin izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.⁶⁹

Aşağıda geçen yıl bütçe mahsupları hesabının işleyişi bir örnekle açıklanmıştır.

Ankara merkez saymanlığı harcama yetkilisi mutemedine, tüketime yönelik mal ve malzeme alımlarında kullanılmak üzere Kütahya Defterdarlık Muhasebe müdürlüğüne 15.12.2005 tarihinde 500YTL iş avansı verilmiş olsun. 31.12.2005 tarihinde verilen iş avansına ilişkin ödeme emri belgesi Kütahya Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğüne gönderilmiş olsun. Muhasebe müdürlüğüne ödeme emri belgesi üzerinde yapılan incelemelerin bitmemesi nedeniyle iş avansı mahsup döneminde mahsup edilmek üzere ertesi yıla devredilmiş olsun. Söz konusu mahsup işleminin muhasebe kaydı ise aşağıda tablo3. 7’de yer almaktadır.

Tablo3.7: Maliye Bakanlığı Bütçesinde Geçen Yıl Mahsup Edilen Harcamanın Muhasebeleştirilmesi Örneği

160- İş Avans ve Krediler Hesabı	500 YTL	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	500 YTL	500 YTL
165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı		
160- İş Avans Kredileri Hesabı		500 YTL
906- Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı	500 YTL	
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		500 YTL
904- Ödenekler Hesabı	500 YTL	
907- Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı		500 YTL

Kaynak: Gülşen ve diğerleri, ss.536-539 ile Dişli, 2004,ss.309-311 yayınlarından alınan bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

⁶⁹ Dişli, 2004, a.g.y.,s.309

Yukarıdaki Tablo 3.7'deki muhasebe kaydında ilk önce muhasebe müdürlüğünce verilen iş avansı, 160- iş avans ve krediler hesabına borç, 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak yazılmak suretiyle muhasebeleştirilmiştir. İş avansına ilişkin gönderilen ödeme emri belgesinin zamanında incelenmemesi nedeniyle mahsup dönemine aktarıldığı için söz konusu tutar 160- İş Avans ve Krediler Hesabından 165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabına aktarılmıştır. Daha sonra söz konusu tutar, mahsup dönemi içindeki ödenekler hesabı içerisinde kullanılacağını belirtmek için 906- Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı ile 903- Kullanılacak Ödenekler Hesabına aktarılmıştır. Son olarak da mahsup döneminde geçen seneden devreden ödeneklerin var olduğunu gösteren ve mahsup döneminde bu ödeneklerin kullanımını sağlamak için de 904-Ödenekler Hesabı ile 907- Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı çalıştırılmıştır.

Harcamalara ilişkin ayrıntılı olarak yapılan bu açıklamalardan sonra gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde 5018 sayılı kanun ile diğer ilgili mevzuat gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, sermaye gelirleri ile bağış ve yardımlar tahakkuk bordroları veya tahakkuk fişlerine dayanılarak muhasebeleştirilmektedir.⁷⁰

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde gelirlerin muhasebeleştirilmesinde 600-Gelirler Hesabı ile 800- Bütçe Gelirleri Hesabı olmak üzere iki çeşit hesap kullanılmaktadır. 600- Gelirler Hesabı; bütçe ile ilgisi olsun veya olmasın genel kabul görmüş muhasebe kurallarına göre gelir sayılan ve tahakkuk eden her türlü gelirin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. 800-Bütçe Gelirleri Hesabı ise, bütçe kanunu ve diğer kanunlar gereğince bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilâtların izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.⁷¹

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçe ile bağlantılı olan gelirler muhasebeleştirilirken, hem 800- Bütçe Gelirleri Hesabına hem de gelir yansıtma hesapları aracılığıyla 600- Gelirler Hesabına ve ilgili hesaba aktarılmaktadır. Bütçe ile bağlantısı olmayan ve sadece muhasebe açısından gelir sayılan tutarlar ise sadece 600-Gelirler Hesabına kaydedilmektedir.⁷²

Bütçe gelir hesapları aşağıdaki örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Maliye Bakanlığı'na bağlı bir vergi dairesi tarafından 50.000.000 YTL tutarında basit usulde gelir vergisi tahsilâtı yapılmış olsun.

70 Mesut, Hastürk, "Bütçe Gelirleri Hesabı ve Bütçe Gelirlerinden Yapılacak Red ve İadeler Hesabı ile İlgili Açıklamalar", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ocak-Mart 2004, s.111).

71 Dişli, 2004,s.279

72 Gülşen ve diğerleri,2006, a.g.e., s.28

Tahsilâta ilişkin muhasebe kaydı aşağıda tablo 3.8'deki gibi gerçekleştirilmektedir.

Tablo 3.8: Maliye Bakanlığı'nda Vergi Gelirlerinin Tahsilâtına İlişkin Muhasebeleştirme Örneği

/	50.000.000YTL	
100- Kasa Hesabı		
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (01.01.01.02. Basit Usulde Gelir Vergisi)		50.000.000YTL
805- Gelir Yansıtma Hesabı	50.000.000YTL	
600- Gelirler Hesabı (01.01.01.02. Basit Usulde Gelir Vergisi)		50.000.000YTL

Kaynak: Maliye Bakanlığı 2005 yılı bütçesi ile Gülşen ve diğerleri, ss.493–506, Dişli, 2004,s.278–286 yayınlarından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yukarıda tablo 3. 8'deki muhasebe kaydında da görüldüğü gibi bütçe ile bağlantılı olan gelir vergisi tahsilâtı 100- kasa hesabı borç, 800- Bütçe Gelirleri Hesabı alacak çalıştırılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca söz konusu bütçeyle bağlantılı gelir tahsilâtının gerek faaliyet hesaplarıyla gerekse bilânço hesaplarıyla ilişkilendirilmesi amacıyla söz konusu tutar 805- Gelir Yansıtma Hesabı ile 600-Gelirler Hesabına aktarılmaktadır.

Analitik bütçe ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistematığı ile getirilen yeniliklerden biriside bütçelerin analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak hazırlanmasında bütçe gelirlerinden yapılacak olan red ve iadelerin bütçe gideri olarak gösterilmeyip bütçe gelirlerinden düşülmesi suretiyle gösterilmesidir. Bu kapsamda bütçe gelirlerinden yapılacak red ve iadelerin bütçe gelirlerinden düşülmesi suretiyle izlenmesini sağlamak amacıyla hesap planında 810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı oluşturulmuştur.⁷³

810-Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı, ihracatta katma değer vergisi iadesi, erken ödeme indirimi, özel gider indirimi, genel bütçe gelirlerinden mahalli idareler ve fon payları olarak hesaplanan tutarlar, harç tahsilatından meslek odaları payı olarak hesaplanan tutarlar ve tahsil edilen

73 Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması IV”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Demeđi Yay., Temmuz-Eylül 2004c,s.184).

bütçe gelirlerinden her ne suretle olursa olsun yapılan iade tutarlarının izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.⁷⁴

Aşağıda bütçe gelirlerinden red ve iadeler hesabının işleyişi bir örnek aracılığıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Maliye Bakanlığı'na bağlı bir vergi dairesi tarafından tahsilâtı yapılan ihracatta katma değer vergisinden 757.300.000 YTL tutarında geri iade yapılmış olsun. Yapılan bu ödemeye ilişkin muhasebe kaydı aşağıda tablo 3.9'daki gibi yapılmaktadır.

Tablo 3.9: Maliye Bakanlığı'nda Bütçe Gelirlerinden Yapılan Red ve İadelerin Muhasebeleştirilmesi Örneği

810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı	757.300.000YTL
(01.04.01.01. Beyana Dayanan Katma Değer Vergisi)	
333-Emanetler Hesabı	757.300.000YTL
630-Giderler Hesabı	757.300.000YTL
(12.01.04.09.İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi)	
805-Gelir Yansıtma Hesabı	757.300.000YTL

Kaynak: Maliye Bakanlığı 2005 yılı bütçesi ile Gülşen ve diğerleri,2006,ss.493-511 Dişli,2004,ss.278-293 yayınlarından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yukarıda Tablo 3.9'daki muhasebe kaydında da görüldüğü gibi bütçe ile bağlantılı olan gelirlerden yapılan red veya iade tutarı 810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı borç, 333- Emanetler Hesabı alacak çalıştırılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Yani katma değer vergisinden yapılan iade tutarı kullanılmak üzere emanetler hesabına aktarılmıştır. Ayrıca söz konusu iade tutarının gerek faaliyet hesaplarıyla gerekse bilanço hesaplarıyla ilişkilendirilmesi amacıyla söz konusu tutar 805- Gelir Yansıtma Hesabı ile 630- Giderler Hesabına aktarılmaktadır.

Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Biriminin 2005 yılı hesabının Sayıştay tarafından yargılanması sonucunda gerçekleştirilen bir bina işi nedeniyle ilgili Müteahhide 22.780.000 YTL fazla ve yersiz ödemede bulunduğu tespit edilmiş olsun. Sayıştay kararı ile tespit edilen tutar sorumlular adına kişilerden alacaklar hesabına alınmış olsun. Daha sonra 4.120.000 YTL faizi ile birlikte söz konusu tutar 25.06.2006 tarihinde ilgili mal müdürlüğüne yatırılınsın. Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan tutar ile hesaplanan faizin tahakkuk ettirilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıda tablo3. 10'daki gibi yapılmaktadır.

74 Hastürk,2004, a.g.e.,s.121.

Tablo 3.10. Maliye Bakanlığı'nda Kişilerden Tahakkuk Ettirilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi Örneği

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (01.01. Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Alacaklar Hesabı – Asıl)	22.780.000 YTL	
600- Gelirler Hesabı		22.780.000 YTL
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (01.02. Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Alacaklar- Faizi)	4.120.000 YTL	
600- Gelirler Hesabı		4.120.000 YTL

Kaynak: Gülşen ve diğerleri, ss.493–506 ile Dişli,2004,ss.278–286 yayınlarından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Daha sonra kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan 22.780.000 YTL ile 4.120.000 YTL' lik hesaplanan faiz ilgililerden tahsil edildiğinde ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Tablo3.11: Maliye Bakanlığı'nda Kişilerden Tahsil Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi Örneği

100- Kasa Hesabı	26.900.000 YTL	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (02.06.06.01. Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Alacaklar)		22.780.000 YTL
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (02.03.02.11. Kişilerden Alacakların Faizi)		4.120.000 YTL
805- Gelir Yansıtma Hesabı	26.900.000 YTL	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (01.01. Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Alacaklar- Asıl)		22.780.000 YTL
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (01.02. Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Alacaklar- Faizi)		4.120.000 YTL

Kaynak: Gülşen ve diğerleri, ss.493–506 ile Dişli,2004,ss.278–286 yayınlarından edinilen bilgilerle tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yukarıda tablo 3.10 ve 3. 11'de birbirine bağlı olan muhasebe kayıtlarında da görüldüğü gibi, 140- Kişilerden Alacaklar Hesabında kayıtlı olan bütçeye gelir kaydedilecek alacaklar ile bu alacakların faiz miktarının tahsil edilmesi halinde söz konusu tutarlar 140- Kişilerden Alacaklar Hesabından 800- Bütçe Gelirleri Hesabına aktarılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu gelir kaydedilen tutarların ekonomik sınıflandırma kodları da hesap altında gösterilmektedir. Ayrıca 140- Kişilerden Alacaklar Hesabında yer alan bütçeye gelir kaydedilecek alacakların gerek faaliyet hesapları gerekse bilanço hesapları ile ilişkilendirilmesi amacıyla 140-Kişilerden Alacaklar Hesabındaki tutarlar 805- Gelir Yansıtma Hesabına aktarılmaktadır.

3.4. Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esası Devlet Muhasebesinin Maliye Bakanlığında Uygulanmasının Etkinliği

Maliye Bakanlığında Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esası Devlet Muhasebe Sistemlerinin uygulanmasıyla birlikte mali planlarının ve mali raporlarının uluslar arası standartlara göre hazırlanıp konsolide edilebilir hale getirilebilmesi, performans esaslı bütçelemeye geçiş için zemin hazırlanması ve kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması mümkün olmuştur.⁷⁵

Bunun yanında Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş ile birlikte ekonomik faaliyetlerin hem özel sektör hem de kamu sektörü için aynı standartlarda kurulmuş bir muhasebe düzeni içerisinde kayıtlara geçirilmesi sağlanmış olmaktadır. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda kamuda bir mali yıla ait bütün toplam harcamalar görülebildiği gibi devletin sahip olduğu bütün maddi ve maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi de yapılabilmektedir.⁷⁶ Böylece Maliye Bakanlığı'nda bütçe ile ilgili olsun veya olmasın bütün gelir ve giderlerin tespit edilip muhasebeleştirilmesi ile hem bir mali yıla ilişkin olumlu veya olumsuz faaliyet sonucunun çıkarılması mümkün olmakta, hem de bütçe ile ilgili gelir ve giderlerin nakit esasına göre kayda geçirilmesiyle nakit giriş ve çıkışlarının sağlıklı bir şekilde tespit edilip bütçe açığının veya bütçe fazlasının muhasebe kayıtlarından elde edilme imkânı sağlanmaktadır.⁷⁷ Ayrıca tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde hazırlanan hesap planında gelir ve gider hesapları analitik Bütçe Sınıflandırmasındaki ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak hazırlanmış ve bütçe giderlerinin fonksiyonel ve kurumsal sınıflandırmasını verecek düzeyde bir muhasebe yazılımı geliştirilmiştir. Bunun sonucunda genel yönetim kapsamına giren bütün kamu kurum ve kuruluşlarında karşılaştırılabilir, birleştirilebilir ve belli bir sistematığe göre sınıflandırılmış mali raporlar üretilmesi mümkün hale gelmiştir.⁷⁸

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması ile birlikte hesap planında ilk kez 322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı tutulmaya başlanmıştır. Gerçekleştiği halde ödeneği olmaması nedeniyle verile emrine bağlanamayan borçlar ile bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmasındaki mal ve hizmet alım giderleri bundan böyle bu hesapta izlenmeye başlanmıştır. Bu şekilde ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden

75 Ersin,Kaplan, "Analitik Bütçe ve Performans Denetimi",
http://www.akademiktisat.net/makaleler/analitik_bütçe_performans_denetimi_kaplan.htm
(03/03/2006),s.4.

76 DPT,a.g.y.,s.25

77 Hilmi,Kırloğlu, Nevran Karaca, "Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Yer Alan Avans Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri", **Mali Çözüm Dergisi** , Sayı:64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, s.2.

78 Hayrullah, Keleş, "Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak-Mart 2005,s.38.

elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılabilecek, sarf evrakları saymanlıklarda birikmeyecek, kamu kuruluşlarından alacaklı olan belediye ve hastane gibi kurumların sağlıklı bir şekilde planlama yapmalarına imkân tanınacak ve güçlü, sağlıklı bir maliye politikasına zemin oluşturulabilecektir.⁷⁹

Maliye Bakanlığı'nda Tahakkuk esaslı devlet muhasebe hesap planı ve Analitik Bütçe Sınıflandırmasının birlikte uygulanmasıyla birlikte istenen detay ve ayrıntıda bilgi elde edilmesi sağlanacaktır. Giderler fonksiyonel, ekonomik ve kurumsal sınıflandırma ölçüsünde detaylandırılacak, gelirlerde bütçe gelirleri ve bütçe dışı gelirler olmak üzere ayrıntılı bir şekilde muhasebe sistemi içerisinde izlenebilecektir.⁸⁰

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçe uygulama sonuçlarının Analitik Bütçe Sınıflandırmasına uygun olarak raporlamasının yanında Türk Devlet Muhasebesinde ilk defa bilanço, faaliyet raporu, nakit akım tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, giderlerin kurumsal, fonksiyonel, finansal, ekonomik sınıflandırılmaları tablosu, iç borç değişim tablosu, dış borç değişim tablosu, borçların kurumsal dağılımı tablosu ile şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu gibi mali tablo ve raporlar genel yönetim kapsamındaki bütün kurum ve kuruluşlar bazında üretilenilecektir.⁸¹

Ayrıca Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde iç örgütlenme, teknolojik imkânların iyileştirilmesi, hizmet içi eğitim ve kamu harcamalarında etkinliğin ve verimliliğin artırılması amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda bilgisayar tekniklerinin kullanılmasıyla birlikte bilgi üretiminin ve paylaşımının sağlanması ve yetki devri ile bürokratik işlemlerin azaltılması yoluyla kamu yönetiminde etkinlik sağlanmış olmaktadır.⁸²

SONUÇ

Maliye Bakanlığında Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemlerinin uygulanmasıyla birlikte uluslar arası standartlara ve temel muhasebe ilkelerine uygun sağlıklı işleyen bir bütçe sınıflandırma ve tahakkuk esasına uygun bir muhasebe sistemi kurulmuştur.

Analitik bütçe sınıflandırmasında fonksiyonel sınıflandırmanın çok

79 Karaarslan,2004c, a.g.m.,s.181

80 Kerimoğlu,1998,a.g.m.,s.15.

81 Haydar,Kulaksız, "Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebesi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak Mart 2004,s.100-101.

82 Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Ankara,2005, s.103.

ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi bütçe yapısının uluslar arası standartlara daha fazla yaklaşmasına ve mali saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarının gerçekleştirilmesine olanak sağlamıştır.

Finansman tipi sınıflandırma ile Maliye Bakanlığı harcamalarının hangi kaynakla finanse edildiği gösterilmektedir. Ayrıca devirli ve özel ödenekler izlenebilmektedir.

Maliye Bakanlığı harcamalarının ekonomik sınıflandırılması ile harcamaların milli ekonomi, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkileri ölçülebilmektedir. Böylece Maliye Bakanlığı'nın bütçe politikalarını seçici bir şekilde uygulamasının önü açılmıştır.

Harcamaların kurumsal sınıflandırmasıyla idari ve program sorumluluğu tespit edilerek performans esaslı bütçeleme anlayışına zemin hazırlanmakta ve performanstan kimin sorumlu olacağı belirlenebilmektedir.

Gelirler ise bütçe gelirleri ve bütçe dışı gelirler olmak üzere ayrıntılı bir şekilde muhasebe sistemi içerisinde izlenebilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması ile birlikte maddi duran varlıklar ilk defa genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca devlete ait iç ve dış borçlar ve kamu hizmetlerinde kullanılan her türlü kaynaklar muhasebe kapsamına alınmıştır. Böylece bütün mali işlemler muhasebeleştirilmekte ve her muhasebe kaydı belgeye dayanarak yapılmaktadır.

Analitik bütçe sınıflandırma sistemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulanmasında alt yapı önemli bir faktördür. Maliye Bakanlığı'nda alt yapı konusunda önemli adımlar atılmakla birlikte yeterli seviyede değildir. Bu iki sistemin işleyişi çok sayıda eğitilmiş personele ve yeterli kalifiye elemana ihtiyaç duyduğu halde bakanlık bünyesinde mevcut olan personel sayısı yetersizdir. Gerekli olan eğitilmiş personel ve kalifiye eleman bir an önce sağlanmalıdır. Bakanlık düzeyinde yapılacak olan seminerlerle de personele bu konuda eğitim verilmeli ve gerekli otomasyon sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

1. Akpınar, Süleyman, "Ülkemizde Program Bütçe Uygulamasının Son Durumuna İlişkin Notlar", **Maliye Dergisi**, Sayı:34, Maliye Tetkik Kurulu Yay., Temmuz-Ağustos 1978
2. Ayyıldız, Ebru, "Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:13, Sayı:73, Vergi Denetmenleri Derneği Yay.,Ekim-Kasım 2004 .
3. Bulutoğlu, Kenan, Kurtuluş, Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Ekin Yay.,İstanbul, 1981.

4. Coşkun, Gülay, **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Altıncı Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000
5. Coşkun, Gülay, **Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe Sistemi**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) Yay. No:150, Ankara, 1976.
6. Cura, Serkan, “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2003 .
7. Demirel, Güner, “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 8, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., Eylül 2001.
8. Deniz, Mustafa, “Ulusal Programda Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:3, Sayı:12, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., İkbahar 2001 .
9. Devlet Planlama Teşkilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/>, (15/10/2004) .
10. Dişli, Mustafa, **Devlet Muhasebesi Yönetmeliği**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını No:3, Ankara, Ekim 2001
11. Dişli, Mustafa, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Üçüncü Baskı, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. No:6, Ankara, 2004.
12. Gülşen, Hamdi, Hastürk, Mesut, Karaarslan, Erkan, Kerimoğlu, Baki, Kızılkaya, Eyüp, Kulaksız, Haydar, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. No:10, Ankara,2006.
13. Gülşen, Hamdi, “Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say 2000i”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak- Mart 2002a
14. Güngör, Hayrettin, “Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Yerel Yönetimler”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt: 7, Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği Yay., Ağustos 2002 .
15. Hançer, N.Selcen, “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”,**Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:16, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., Sonbahar 2003 .
16. Hastürk, Mesut, “Bütçe Gelirleri Hesabı ve Bütçe Gelirlerinden Yapılacak Red ve İadeler Hesabı ile İlgili Açıklamalar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ocak-Mart 2004 .
17. Hillier, D.R.,“Nakitten Tahakkuka Kanada Deneyimi”, Çev.:A.Uğur Cebeci, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Kış 1999.

18. Hürcan, Yasemin, Kızıltaş, Emine, Yılmaz, H.Hakan, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php, (15/11/2005)
19. Karaarslan, Erkan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Türmob Yay. 276, Sirküler Rapor Serisi Seri No:2005-11, Ankara, 2005 .
20., “ Kamu Sektörünün Tasnifi Yazı Dizisi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ocak-Mart 2005b.
21., “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri, Temmuz Eylül 2004b.
22., “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması IV”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Temmuz-Eylül 2004c.
23., “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması-I”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:22, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ekim-Aralık 2003
24., “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-II”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl: 5, Sayı:18, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ekim-Aralık 2002d
25. Kaplan, Ersin, “Analitik Bütçe ve Performans Denetimi”, http://www.akademiktisat.net/makaleler/analitik_bütçe_performans_denetimi_kaplan.htm.(03/03/2006)
26. Keleş, Hayrullah, “Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak-Mart 2005
27. Kerimoğlu, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Temmuz-Eylül 2002 .
28., Baki, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:2, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Sonbahar 1998.
29. Kırılıoğlu, Hilmi, Nevran Karaca, “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Yer Alan Avans Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri”, **Mali Çözüm Dergisi** , Sayı:64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003

32. Kızılkaya, Eyüp, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ocak Mart 2005.
33., “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Temmuz Eylül 2002 .
34. Kocabaş, Bilal, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:26, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Ankara, Ekim-Aralık 2004.
35. Kulaksız, Haydar, “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak Mart 2004
36. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü(MGM), **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs 2003
37. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), 2004 **Mali Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi**, Ankara, Temmuz 2004.
38., **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, Üçüncü Baskı, Ankara, Mayıs 2004b
39., “2004 Yılı Faaliyet Raporu”,Ankara, Mayıs 2005, <http://www.bumko.gov.tr/duyurular/faaliyet.pdf> , (24/05/2005)
40., **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yılı Bütçeleme**, Ankara,2005
41. Polat, Nejat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49, Nisan-Haziran 2003
42. Sert, Mustafa, “Kamuda Mali Raporlama”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Kış 1999
43. Tosun, Ertan, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 15, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayını, 2003
44., “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:19, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., 2004