



# KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE MUHASEBENİN ROLÜ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Abdurrahman ÜÇBAŞ  
İç Denetçi,  
Maliye Bakanlığı

## GİRİŞ

Kamu Mali Yönetim sisteminin en önemli yapısal unsurlarından biri hiç kuşkusuz muhasebe sistemidir. Kamu Mali Yönetim sisteminin yasal çerçevesini oluşturan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun (5018 Sayılı Kanun) yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe sistemi yeniden tanımlanmış, muhasebe birimlerinin yapısında, görev ve fonksiyonların birçok değişiklikler olmuştur. Bu çalışmada, mali yönetim sisteminde muhasebenin rolü ve fonksiyonları ile genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine hizmet veren muhasebe birimlerinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç olup olmadığı konularında değerlendirmeler yapılacaktır.

## 1. MUHASEBENİN TANIMI

Bir yönetim biriminin mali nitelikli işlemlerinin düzenli bir şekilde kaydedilerek belirli dönemler itibarıyla raporlanmak suretiyle ilgili kişi ve grupların yararlanmasına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren sisteme-organizasyona muhasebe denilmektedir. Muhasebe; en genel anlamda mali nitelikli işlemlerin ve olayların ulusal para birimi cinsinden kaydedilmesi, sınıflandırılması raporlanması ve bu raporların yorumlanması bilim ve sanattır.<sup>1</sup>

## 2. DEVLET MUHASEBESİ

Devlet muhasebesi, devlet kavramı içerisine giren idare ve kurumların mali işlemlerinin kayıtlarının tutulmasını ve raporlanmasını sağlayan işlemler olarak tanımlanabilir.

### 2.1. Devlet Muhasebesinin Amacı ve Kapsamı

Devlet muhasebesinin amacı, kapsama giren daire ve kurumların mali işlemlerinin kaydedilmesi ve belirli dönemler itibarıyla raporlanmasını sağlamaktır.

1 1 Sevilengül Orhan Genel Muhasebe, IV. Baskı, Ankara 1995 s.9.

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Genel yönetimden ne anlaşılması gerektiği 5018 Sayılı Kanunda açıklanmıştır.

5018 Sayılı Kanunun yapılan tanımlamaya göre,

- Genel yönetim: merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşur.
- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini ifade eder.
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin ifade etmektedir.

## 2.2. Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması

Devlet muhasebesi kavramı kullanıldığında asıl olarak mali muhasebe anlaşılır. Ancak genel yönetim sektöründe uygulanabilecek muhasebe türleri mali muhasebe, bütçe muhasebesi ve yönetim muhasebesi olarak üçe ayrılır. Bu ayırmada mali muhasebe ve bütçe muhasebesi ayrımı uygulanan muhasebe sistemi ile bütçe sisteminin farklılığından ve işlemlerin kapsamından kaynaklanmaktadır. Bir ülkede muhasebe sistemi tahakkuk esasına, bütçe sistemi nakit esasına dayanıyorsa bütün mali işlemlerin muhasebede tahakkuk esasına göre kaydedilmesi ve raporlanması, bütçe işlemlerinin de nakit esasına göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Yönetim muhasebesi ise dünyada yeni yeni gelişmeye başlayan bir muhasebe sistemidir. Yönetim muhasebesinin amacı yönetim biriminin geleceği planlanmasında karar alıcılara yardımcı olmaktır.<sup>2</sup>

## 2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Ülkemizde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanmakta olan nakit esasına dayalı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş çalışmaları Maliye Bakanlığında 1990'lı yılların ortalarında başlamıştır. 24.12.2003 tarihli

Resmi Gazetede yayınlanan 5018 Sayılı Kanunda da tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kurulması öngörülmüştür.

Uluslar arası genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre hazırlanmış olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile birlikte Resmen uygulanmaya başlanmıştır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde, mali işlemler nakit akımından bağımsız olarak hesaplara kaydedilmektedir. Bir mal alımı veya bir hizmet ifası karşılığında devlet adına bir borç doğduğunda ödeme yapıp yapılmadığına bakılmaksızın gider kaydedilmekte; gelir tahakkuk ettiğinde ise tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın gelir kaydedilmektedir. Bütçe gelir ve gider hesapları ise tahsilat ve ödemelere dair nakit akımı olduğunda çalışmaktadır. Yani bütçe işlemleri nakit esasına göre faaliyetler ise tahakkuk esasına göre kaydedilmektedir.

## 2.4. Çerçeve Hesap Planı

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, muhasebe işlemlerinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde (bundan sonra Yönetmelik olarak ifade edilecektir) belirlenen çerçeve hesap planındaki hesapları kullanmaktadır. Çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerinden oluşmaktadır.

### Ana Hesap Grupları

- 1) Dönen Varlıklar
- 2) Duran Varlıklar
- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5) Öz Kaynaklar
- 6) Faaliyet Hesapları
- 7) Maliyet Hesapları
- 8) Bütçe Hesapları
- 9) Nazım Hesaplar

Bilanço hesapları

Bu ana hesap gruplarından 1-5 numaralı gruplar bilanço hesapları olup, kendi içinde Yönetmelikte gösterildiği şekilde hesap gruplarına ayrılır ve her bir ana hesap grubunu ilgilendiren işlemler ait oldukları

<sup>2</sup> 2 Hamdi Gülşen, Erkan Karaarslan, Eyüp Kızılkaya, Mesut Hastürk, Bakı Kerimoğlu, Haydar Kulaksız "Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi" Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını s.15.



hesap grubu içinde açılacak ilgili bilanço hesaplarına kaydedilir. Her bilanço hesabı ayrıca ihtiyaca göre yeteri kadar yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Yönetmelikte 179 tane hesap belirlenmiş olup ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplara ilişkin açıklamalar ilgili maddelerinde yapılmıştır. İhtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar açmaya, hesapların adlarını ve kodlarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

### 3. MALİ YÖNETİM MEVZUATINDA MUHASEBENİN DÜZENLENİŞİ

Muhasebeyle ilgili hükümler 5018 Sayılı Kanunun "Kamu Hesapları ve Mali İstatistikler" başlıklı dördüncü kısmında ve "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci kısmında düzenlenmiştir. Devlet muhasebenin temel kavramları, ilkeleri, hesapların işleyişine ilişkin açıklamalar ve düzenlenecek temel mali tablolar ikincil düzey mevzuatta düzenlenmiştir.

#### 3.1. Muhasebe Sistemi

Kanunun 49. Maddesinde, muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği ifade edilmiştir. Kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı belirtilmiştir.

Muhasebe kamu idarelerinin malî işlemlerinin belirli ilke ve standartlara göre kaydedilmesi ve raporlanmasını sağladığı gibi saydamlığın sağlanmasında ve kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde en önemli araç haline gelmiştir.

Günümüzde kamu idarelerinin yönetiminde gerekli olan ekonomik ve mali yapıya ilişkin bilgiler ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanmasına yönelik bilgilerin elde edilmesi için doğru, detaylı ve standart bilgi üreten muhasebe sistemine gerek vardır.

#### 3.2. Muhasebe Kayıtlarının Tutulması

5018 Sayılı Kanunun 50 ve 51. Maddelerine göre muhasebe kayıtlarının tutulmasındaki temel kurallar şunlardır.

- Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.
- Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.
- Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir.
- Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.
- Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir.

#### 3.3. Maliye Bakanlığının Düzenleme Yetkisi

Maliye Bakanlığınca (Muhasebat Genel Müdürlüğü) 5018 Sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden, muhasebeyle ilgili yapılan ikincil düzey düzenlemeler aşağıdadır.

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Bu düzenlemelerden başka, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları vardır. Bu standartlar Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulmuş olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından ulusla-

rarası standartlara uygun olarak belirlenmekte ve Resmî Gazetede yayımlanmaktadır.

### 3.4. Malî İstatistikler

5018 Sayılı Kanunun 52. maddesinde malî istatistiklerin, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsadığı; uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yönetsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacağı belirtilmiştir.

Kanuna göre, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderirler. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır

Bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir

### 3.5. Muhasebe Hizmeti

Kanunun 61. Maddesinde muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda yapılan sayman tanımlamasına benzer ve saymanlık hizmetlerini kapsayacak şekilde yapılmıştır.

Muhasebe birimi ise yukarıda açıklanan muhasebe hizmetinin yapıldığı birimdir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin (Hazine Müsteşarlığı hariç) muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) tarafından yürütülmektedir. Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan Gelir idaresi

Başkanlığının muhasebe hizmeti ise Muhasebat Genel Müdürlüğüne değil kendileri tarafından yürütülmektedir.

### 3.6. Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden, muhasebe biriminin yönetiminden ve yetkili mercilere hesap vermekten sorumlu olan usulüne göre atanmış yönetici olarak tanımlanmıştır. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Yani muhasebe yetkilisinin görev unvanının muhasebe müdürü, malmüdürü, saymanlık müdürü veya hesap işleri müdürü olması görevin niteliğini etkilemez. Muhasebe yetkilisi olarak atanabilmenin şartları Kanunun 62. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu Kanunla uygulamaya giren yeni hüküm muhasebe yetkilisi olarak atanabilmek için muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak hükmüdür.

#### 3.6.1. Muhasebe Yetkililerinin Görev ve Yetkileri

Muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları 5018 sayılı Kanunun 61 inci maddesinde ve Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir.

Muhasebe yetkilisinin taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve ön mali kontrolden geçerek ödenmek üzere muhasebe birimine gelmiş bulunan ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Kanuna göre, muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz.

Yukarıdaki sayılan kontrol görevleri arasında sayılan maddi hata izahı gerekli olan bir kavramdır. Muhasebe



Yetkililerinin Eğitimi Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29. Maddesi incelendiğinde maddi hata; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması suretiyle yapılan yersiz ve fazla tahsilat ve ödemeler olarak ifade edilebilir. 14/06/2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul kararında ise maddi hata, belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hatalar olarak nitelendirilmiştir.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte saymanların Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer alan ve harcama birimleri ile ödeme yapılacak kişilerin en çok şikayetine konu olan giderin mevzuata uygunluğuna ilişkin inceleme yetkileri kaldırılmıştır. Ancak maddi hata incelemesiyle mevzuata uygunluk incelemesi arasında ince bir çizgi vardır ve bu konunun netleşmesi uygulamada ortaya çıkacak olan ihtilafların yargı yerlerine taşınmasıyla sağlanabilecektir.

#### 4. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE MUHASEBENİN ROLÜ

Kamu mali yönetim sisteminde muhasebe iç kontrolün yapısal bir parçasıdır. Kanunun 57. Maddesine göre, kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır. Mali yönetim sisteminin karakterini oluşturan performans yönetimi ve iç kontrol sisteminin uygulanmasında; mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin yerine getirilmesinde muhasebe sisteminin önemli bir rolü ve fonksiyonu vardır.

Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması mali saydamlığın temel şartlarından birisidir. Kamu idarelerinde uygulanmakta olan muhasebe sistemi mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanmasını sağlayacak şekilde, uluslararası standartlara ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak düzenlenmiştir.

Muhasebenin temel fonksiyonları mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasıdır. Muhasebe birimleri de hizmetlerinin yerine getirildiği birimlerdir. Mali yönetim sisteminde ise muhasebe birimleri tahsil, muhafaza, ödeme, kaydetme, raporlama ve kontrol birimleridir. Muhasebenin raporlama fonksiyonu bu bölümde geniş bir şekilde değerlendirilecektir.

#### 4.1. İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe

5018 Sayılı Kanunda iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol sisteminde model alınan COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) dokümanlarına göre ise iç kontrol, kurumun aşağıdaki kategorilerde sıralanan hedeflerine ulaşmasını sağlayan güvencenin sağlanması için dizayn edilen bir süreç olarak tanımlanır.

Bu hedefler;

- İşlemlerin etkililiği ve verimliliği
- Mali raporlamanın güvenilirliği
- Tabi olunan kanun ve düzenlemelerle uyum

İç kontrolün tanım ve amaçlarına bakıldığında, muhasebenin iç kontrolün yapısal bir parçası olduğu, ve iç kontrol sisteminin iyi bir şekilde işleyebilmesi için, iyi bir muhasebe sisteminin gerekli olduğu görülecektir.

#### 4.1.1. İç Kontrolün Unsurları ve İlkeleri

- a) Kontrol ortamı
- b) Risk değerlendirmesi
- c) Kontrol faaliyetleri
- d) Bilgi ve iletişim
- e) Gözetim

Bu beş unsurdan kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim unsurlarının iyi bir şekilde yerine getirilmesinde zamanda, doğru, kaliteli ve standart veri sağlayan muhasebe sistemine ihtiyaç vardır.

İç kontrolün temel ilkelerinden biri de iç kontrol düzenleme ve uygulamalarında saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkelerinin esas alınmasıdır. Muhasebe bu ilkelerin zeminini oluşturmaktadır.

#### 4.2. Mali Raporlama

Mali raporlama, mali işlemlerin sonuçlarına ilişkin bilgilerin, belirli dönemler itibarıyla ilgili mercilere sunulması olarak basit bir şekilde tanımlanabilir. 5018 sayılı kanunda mali yönetim sisteminin işleyişi ile düzenlenen çeşitli maddelerde yer alan raporlama kavramından mali raporlar değil faaliyet raporları anlaşılmaktadır. Mali raporlama Kanununun kamu hesapları ve muhasebe ile ilgili hükümlerinde yer almaktadır.

Mali raporlama Yönetmeliğin 5. bölümünde düzenlenmiştir. Yönetmelikteki düzenlemede mali raporlamanın tanımı yapılmamıştır. Mali raporlama başlığı altında mali tablolara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Yani mali rapordan mali tablo anlaşılmaktadır.

Mali tabloların, Yönetmelikte belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanması ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulması gerekmektedir.

Mali raporlama ile genel olarak kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sağlanması amaçlandığı Yönetmelikte ifade edilmiştir.

Mali tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları öngörülmüştür.

#### 4.2.1. Mali Tabloların Hazırlanması ve Konsolide Edilmesi

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali tabloları Maliye Bakanlığınca üretilmektedir. Genel yönetim kapsamındaki diğer kamu idarelerinin muhasebe yetkilileri, mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığınca gönderilmesinden; kurumların yöneticileri de bu hususları gözetmekten sorumlu tutulmuştur. Kamu idarelerinin kendi ihtiyaçları için ayrıca mali tablolar hazırlayabilmesi de mümkündür.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hazırladıkları mali tablolar Maliye Bakanlığınca konsolide edilir ve Yönetmelikte belirtilen süreler içinde kamuoyuna sunulur.

#### 4.2.2. Düzenlenecek Mali Tablolar

Yönetmeliğe göre kamu idarelerince aşağıda sayılan mali tabloların hazırlanması ve kamuoyunun bilgisine sunulması gerekmektedir.

- a) Bilanço
- b) Faaliyet Sonuçları Tablosu
- c) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
- d) Nakit Akım Tablosu
- e) Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu
- f) İç Borç Değişim Tablosu
- g) Dış Borç Değişim Tablosu
- h) Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu
- i) Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- j) Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
- k) Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
- l) Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- m) Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- n) Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
- o) Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
- p) Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu
- r) Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- s) Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu



Bu mali tablolarla ilgili açıklamalar ve tablo şekilleri Yönetmelikte yer almaktadır.

Kamu idarelerince üretilen mizanların, yukarıda sayılan mali tablolarla birlikte belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığına gönderilmesi öngörülmüştür.

#### 4.2.3. Raporlama Birimi

Raporlama birimi Yönetmelikte, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tüzel kişiliği baz alınarak belirlenmiştir. Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dahil her kamu idaresi bir kurumsal birim olarak ifade edilmiştir. Bu durumda genel yönetim kapsamına dahil her kurumsal birim bir raporlama birimidir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri Yönetmeliğin uygulanmasında tek bir raporlama birimi sayılmaktadır. Ancak genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanması da mümkündür.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek bir raporlama birimi sayılmasının nedenleri:

- Kendi tüzel kişilikleri yoktur. Devlet tüzel kişiliğine dahildir
- Kendilerine ait varlıkları yoktur. Varlıkları Devletin varlığıdır.
- Kendilerine ait özel gelirleri yoktur.
- Kendilerine ait vezneleri yoktur. Tahsil edilen gelirler Hazine veznelerine girer ve giderler Hazine veznelerinden ödenir.

#### 5. MUHASEBE BİRİMLERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Muhasebenin tanımı, amacı, fonksiyonları ve mali yönetim sistemindeki rolü önceki bölümlerde değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, kamu mali yönetim sisteminde uygulanmakta olan muhasebe sistemi kendinden beklenen fonksiyonları icra etmektedir. Muhasebe birimleri de Devletin teşkilat yapısına ve mali yönetim sistemine uygun olarak yapılandırılmıştır.

Genel bütçe kapsamındaki idareler Devlet tüzel kişiliğini temsil etmektedir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin (Hazine Müsteşarlığı hariç) muhasebe hizmetleri merkez ve taşra itibarıyla Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) tarafından yürütülmektedir. Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde ise bu görev o idarelerin mali hizmetler birimlerine (strateji geliştirme birimleri) aittir.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere 5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte mali yönetim sistemi ve muhasebe sistemiyle ilgili bir çok değişiklik olmuştur. Ayrıca bilgi teknolojilerindeki gelişmeler sunulan hizmetin kalitesini artırmış ve kapsamını genişletmiştir. Yaşanan bu gelişmelerin de etkisiyle genel bütçeli idarelere hizmet veren muhasebe birimlerinin yeniden yapılandırılması ile ilgili beklenti oluşmaya başlamıştır. Yeniden yapılandırma hususunu iki başlık altında değerlendirebiliriz;

- a) Muhasebe hizmetinin genel bütçe kapsamındaki her bir idarenin kendisi tarafından yürütülmesi
- b) Bazı muhasebe birimlerinin kapatılması

#### 5.1. Muhasebe Hizmetlerinin İdarelerce Yürütülmesi

Yeni mali yönetim sisteminin hesap verme sorumluluğu ve yönetim sorumluluğu ilkelerinin bir gereği olarak, muhasebe hizmetinin Maliye Bakanlığınca değil genel bütçe kapsamına giren her bir idarenin kendisi tarafından yürütülmesine ihtiyaç var mıdır.

5018 Sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvel incelendiğinde, genel bütçe kapsamındaki idareleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

- Anayasal kuruluşlar (TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Yüksek Yargı Organları, Sayıştay)
- Başbakanlık ve bakanlıklar
- Başbakanlığa ve bakanlıklara bağlı ve özel kuruluş kanunu bulunan kamu idareleri.<sup>3</sup>

Ülkemizin mali sistemi incelendiğinde görüleceği üzere, devletin nakit ve borç yönetimi Hazine Müsteşarlığı tarafından; devlet gelirlerinin tahsil edilmesi

3 Hikmet Tosun- A.Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklamalı ve Karşılaştırmalı 2. Baskı s.7

ve giderlerinin ödenmesi işlemleri ile taşınmaz yönetimi Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Devletin mali işlem yapan tüzel kişiliğine Hazine (Hazine Müsteşarlığı değil) denilmektedir.

Devletin yönetim biçiminde bir değişiklik olmadığına göre, genel bütçe kapsamındaki her bir idarenin muhasebe hizmetinin kendilerince yerine getirilmesi sistemin kurgusuna uymamaktadır.

Bir örnek verecek olursak, Adalet Bakanlığı genel bütçeli idareler kapsamına girmektedir ve bu Bakanlığın;

- Devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği yoktur.
- Kendine ait para, çek, döviz, banka hesabı, menkul kıymet ve alacak gibi varlıkları olamaz.
- Kullanımında bulunan bina, arsa ve taşıtlarının mülkiyeti kendisine ait değil Devlete aittir. Taşınır veya taşınmazların elden çıkarma işlemlerini kendisi yapamaz ve bunların satışından elde edilecek gelir de Devletin geliridir.
- Kendisine ait alacak ve borcu olamaz.
- Faaliyetlerinden doğan giderler ve gelirler Devlete aittir.

Fakat bu hususlar Adalet Bakanlığının merkez veya taşra birimlerinin faaliyetleri ile ilgili mali bilgilerin üretilmesine, mali raporların çıkarılmasına engel değildir. Bir mali yıl içinde herhangi bir faaliyet için ne kadar harcama yapıldığı veya yöneticilerin ihtiyaç duyabileceği çeşitli mali bilgilerin muhasebe sistemi tarafından üretilmesi mümkündür.

Bilişim teknolojilerinin ve otomasyon sistemlerinin gelişmesine paralel olarak Maliye Bakanlığınca bütün muhasebe birimlerinde uygulanmakta olan internet tabanlı Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) harcama birimlerine de hizmet vermektedir. Bu sistem (KBS) ile harcama birimlerinde bilgisayar ortamında girilen mâli işlemlere ilişkin bilgilerin, elektronik ortamda muhasebe birimine aktarılması ve muhasebe kaydı olarak sonuçlandırılması mümkün hale gelmiştir. Bu durumda, devlet hesaplarının kayıtlarının tutulması ile ilgili görev ve sorumluluk yine Maliye Bakanlığına aittir. Harcama birimlerinde veri girişi yapılması ise mükerrerlikleri önleyerek kaynak ve zamandan tasarrufuna vesile olabilecektir.

## 5.2. Bazı Muhasebe Birimlerinin Kapatılması

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 2011 yılı faaliyet raporunda yer alan bilgiye göre, genel bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe hizmetlerini yürüten Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimlerinin sayılarına ilişkin tablo aşağıdadır.

Saymanlık Adı	Adet
Merkez Saymanlık Müdürlükleri	24
Muhasebe Müdürlükleri	81
Malmüdürlükleri	892
Gümrük Saymanlık Müdürlükleri	22
Askeri Saymanlık Müdürlükleri	32
Sağlık Kurumları Saymanlık Müdürlükleri	4
Darphane ve Damga Matbaası Saymanlık Müdürlüğü	1

Bu tablodan da anlaşılacağı üzere, muhasebe birimleri (saymanlık) merkez, taşra ve kurum muhasebe birimi olarak sınıflanabilir. Merkez saymanlıkları Bakanlıkların merkez teşkilatına, muhasebe müdürlükleri il teşkilatına ve malmüdürlükleri de ilçe teşkilatına hizmet vermektedir.

Son yıllarda mali yönetim sisteminde yaşanan bazı gelişmelerin muhasebe birimlerinden (özellikle taşra) bazılarının kapatılmasına yol açma ihtimali vardır. Bu ihtimali gerçekleşmesine neden olabilecek faktörler;

- Muhasebe birimlerinin en önemli görevlerinden biri olan giderlerin mevzuata uygunluğunu inceleme görevinin yeni mali sistemde muhasebe birimlerinin görevleri arasında sayılmaması,
- 2010 tarihinden itibaren kamu personelinin tedavi giderleri ile ilgili inceleme ve ödeme görevinin Sosyal Güvenlik Kurumuna (TSK personeli ve yeşilkart kapsamındaki ödemeler şimdilik hariç) devredilmesi,
- Büyükşehir belediye sınırları (50 Km) içerisine giren ilçelerin milli emlak hizmetlerinin malmüdürlükleri tarafından değil il defterdarlıklarınca yapılmaya başlanması,
- Muhasebe birimlerinde kullanılan Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminin (KBS) har-





- cama birimlerinde de kullanılmaya ve veri girişi yapılmaya başlanması,
- Tahsilat ve ödeme işlemlerinin çoğunlukla bankalar aracılığıyla yapılması,
  - Malmüdürlüklerinin çoğunun müdürün bulunmaması (2011 faaliyet raporuna göre dolu kadro 393), müdür yardımcılarının hatta bazı ilçelerde şeflerin müdürlüğü vekaleten yürütmesi,

olarak belirtililebilir.

Yaşanan bu gelişmelerden sonra, taşra muhasebe birimlerinden bazılarının özellikle büyükşehir belediye sınırları içindeki malmüdürlükleriyle hizmet sunumu ve personel kısıtı olan ücra yerlerdeki malmüdürlüklerinin kapatılmasının insan ve kaynak tasarrufuna neden olabileceği söylenebilir. Ancak malmüdürlüğü işlemleri sadece muhasebe hizmetinden müteşekkil değildir. Vergi dairesi müdürlüğü olmayan ilçelerin tahakkuk ve tahsilat işlemleri; emlak müdürlüğü olmayan ilçelerin milli emlak işlemleri ve hazine davaları ile ilgili muhakemat işlemleri malmüdürlüğünce yürütülmektedir. 5442 sayılı İl İdaresi Kanununa göre malmüdürü ilçede idari, istişari ve kazai görevleri bulunan İlçe idare kurulunun da üyesidir. Bu durumda eğer malmüdürlüklerinin kapatılması veya sayılarının azaltılması düşünülüyorsa, malmüdürlüğünce yürütülen bu hizmetlere yönelik çözüm bulunması gerekmektedir.

## 6. SONUÇ

Kamu mali yönetim sisteminde muhasebenin önemli bir rolü ve fonksiyonu vardır. Muhasebe mali yönetim sisteminin yapısal bir unsudur. Uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre hazırlanmış olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi genel yönetim kapsamındaki bütün kamu idarelerinde 2006 yılından beri uygulanmaktadır.

Önceki bölümlerde değerlendirildiği üzere, uygulanan muhasebe sistemi, mali yönetim sisteminde kendisine yüklenen rolü ve fonksiyonları gereği gibi yerine getirmektedir. Ancak 2000' li yılların başlarından beri kamu mali yönetiminde ve bilişim teknolojilerinde yaşanan bazı gelişmeler, muhasebe hizmetinin sunulmasıyla ilgili bazı değişikliklerin yapılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Kamu hizmetlerinin su-

numu ile ilgili değişim çalışmalarında gözden kaçırılmaması en önemli başarı faktörlerinin; kamu hizmet sunumunda kalitenin artırılması, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması ve kamu yararının gözetilmesi olduğu düşünülmektedir

## Kaynaklar:

1. Devlet Muhasebesi Mevzuatı, www.muhasabat.gov.tr
2. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Hamdi Gülşen, Erkan Karaarslan, Eyüp Kızılkaya, Mesut Hastürk, Baki Kerimoğlu, Haydar Kulaksız
3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklamalı ve Karşılaştırmalı Hikmet Tosun- A.Uğur Cebeci,
4. Muhasebat Genel Müdürlüğü 2011 Faaliyet Raporu