

BELEDİYELERDE TAHAKKUK ESASINA DAYALI MUHASEBE UYGULAMALARI

Yrd. Doç. Dr. Mustafa KIRLI

Celal Bayar Üniversitesi, Ahmetli Meslek Yüksekokulu,
Muhasebe ve Vergi Bölümü

ÖZ

Devlet Muhasebesi, kamu kurumlarında meydana gelen mali nitelikteki olayları kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz edip yorumlayarak kamu kurumlarıyla ilgili tüm taraflara bilgi sağlayan bir sistemdir. Devlet muhasebesinin önemli bir unsuru olan belediye muhasebesi, geleceği planlamanın, hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın önemli bir aracı olarak kabul edilmektedir. Devlet ve belediye muhasebesinde, tahakkuk esaslı kayıt yöntemi benimsenerek; mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, nakit giriş ve çıkışları esas alınmamakta, mali işlemin gerçekleşmiş olması yeterli görülmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde tahakkuk eden gelir ve giderler, nakit akışlarından bağımsız olarak, gerçekleştikleri mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, mali işlemlerin bu şekilde kayıt altına alınması, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı ile tam uyumludur.

Anahtar Kelimeler: *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Belediye Muhasebesi.*

ACCRUAL-BASED ACCOUNTING APPLICATIONS AT MUNICIPALITIES

ABSTRACT

Government Accounting is a system that records, classifies and summarizes in reports the events of fiscal nature occurring in public institutions, and that provides information to all parties about public institutions by analyzing and interpreting these reports. Municipal Accounting, an important element of Government Accounting, is recognized as an important instrument of future planning, accountability and financial transparency. In Government and Municipal Accounting, being adopted accrual-based record method; cash inflows and outflows are not taken into consideration in accounting of financial transactions, the occurrence of financial transactions is observed as sufficient. In Accrual-Based Accounting, accrued income and expenses are included in the accounts and reports of the fiscal year regardless of cash flows. In Accrual-Based Accounting, the record of financial transactions in that way is exactly compatible with the concept of periodicity which is one of the basic concepts of accounting.

Keywords: *Accrual-Based Government Accounting, Cash-Based Government Accounting, Municipal Accounting.*

I. GİRİŞ

Denetim, muhasebe, bütçeleme ve nakit yönetimi gibi temel unsurlardan oluşan kamu mali yönetiminde, ülkemizde ve dünyada son yıllarda mali saydamlık ve hesap verilebilirlik olguları ön plana çıkmış; kamu mali yönetiminin vazgeçilmez ilkeleri arasında yer almıştır. Muhasebe, hem ticari hayatta finansal muhasebe boyutuyla, hem de kamu mali yönetiminde devlet muhasebesi boyutuyla anahtar bir rol oynamaktadır. Çünkü etkin bir mali sistem ancak güvenilir, tam, zamanında ve yeterli düzeyde verilerle sağlanabilmektedir. Muhasebenin dönemsellik kavramıyla tam uyumlu olan, mali işlemlerin kaydedilmesinde nakit giriş ve çıkışlarına dayalı olmadan, mali işlemin gerçekleştiği hesap döneminde muhasebeleştirme yapan tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi, nakit esaslı muhasebe yöntemine göre bir çok üstünlükleriyle ülkemizde ve bir çok gelişmiş ülke muhasebe sistemlerinde benimsenmiş ve uygulanmaya gelmiştir. “Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Uygulamaları” başlıklı bu çalışmada izleyen bölümlerde sırasıyla devlet muhasebesinin kapsamı, amacı ve önemine değinilecek, devlet muhasebesinde kullanılan kayıt yöntemleri temel özellikleriyle ortaya konacak, belediye muhasebesi, belediye muhasebe sistemi ve organizasyonunun nasıl gerçekleştirildiği üzerinde durulacak, tahakkuk esaslı kayıt yönteminin belediye muhasebesinde mali raporlama üzerindeki etkilerine değinilecek, belediye muhasebesinde tahakkuk esaslı kayıt yönteminin, nakit esaslı kayıt yönteminden ayrıldığı hususlar vurgulanacak ve bir belediyede tahakkuk esasına dayalı örnek yevmiye defter muhasebe kayıtları uygulanacaktır.

II. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI, AMACI VE ÖNEMİ

Muhasebe, mali nitelikteki işlemlerin parasal olarak ifade edilerek kaydedilmesi, sınıflandırılması, finansal tablolar halinde özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanmasını içeren bir bilgi sistemidir. Muhasebenin genel olarak tanımını içeren bu ifadeden hareketle; “Devlet Muhasebesi, kamu kurumlarında meydana gelen mali nitelikteki olayları toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz ederek ve yorumlayarak, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık gereğince, başta tüm toplum olmak üzere kamu kurumlarıyla ilgili bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan bir sistem” olarak tanımlanabilir (Bozdoğan, 2007: 44). Devlet Muhasebesinin kapsamı genel yönetim ile sınırlıdır. Özel sektöre ait işletmeler ve devlete ait şirketler, devlet muhasebesi kapsamında değildir. Devlet muhasebesinin amacı, mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yıl sonundaki gerçekleştirmeleri ile Genel Devletin ve yönetsel birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibarıyla yönetsel birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmektir (Karaarslan, 2004: 42).

Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, Devlet Muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur. Bu bağlamda kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır (Karaarslan, 2005: 2).

III. DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT YÖNTEMLERİ

Devlet Muhasebesinde, işlemlerin kaydedilmesinde nakit esaslı ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki temel yöntem söz konusudur. Bu iki temel yöntemin yanı sıra bu iki temel yöntemin özelliklerini taşıyan uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı versiyonları da mevcuttur.

A. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi nakit giriş ve nakit çıkışlarına dayanmaktadır. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde, mali işlemin gerçekleşmesi mali işlemin muhasebeleştirilmesi için yeterli olmamaktadır. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde bir giderin hesaplara kaydedilmesi için, gerçekleşmesi baz alınmadan nakit çıkışının meydana gelmesine kadar beklenmektedir; aynı şekilde bir gelirin kaydedilmesinde de gelirin tahsil edilmesi, yani nakit girişinin meydana gelmesi gerekmektedir. Bu yöntemde mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi için nakit hareketlerinin esas alınıp mali işlemin tahakkuk etmesinin yeterli görülmemesi, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına ters düşmektedir. Bu yöntemde mali işlemlerin meydana geldikleri dönem dikkate alınmamakta, nakit akışının gerçekleşmiş olduğu dönem dikkate alınmaktadır.

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez. Bundan dolayı Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamaması veya bunlarla desteklenmesi gerekmektedir. Ayrıca Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir (Kerimoğlu, 2002: 88).

B. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesindeki gibi nakit giriş ve nakit çıkışlarına dayanmaktadır. Yani mali işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir (Karaarslan, 2005: 2).

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesini, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinden ayıran en önemli özellik hesapların mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe dönemine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır (Kerimoğlu, 2002: 89).

C. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, mali işlemler nakit giriş ve çıkışlarına göre değil, gerçekleşip gerçekleşmediklerine göre muhasebeleştirilir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, bir giderin kayıt altına alınması için nakit çıkışına, yani ödenmesine bakılmaz; tahakkuk ettiği zaman muhasebeleştirilir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, bir gelirin kayıt altına alınması için de nakit girişine, yani tahsil edilmesine bakılmaz; tahakkuk ettiği zaman muhasebeleştirilir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, mali işlemlerin bu şekilde kayıt altına alınması, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı ile tam uyumludur.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde tahakkuk eden gelir ve giderler, nakit akışlarından bağımsız olarak, gerçekleştikleri mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar (Kerimoğlu, 2006: 103). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye yatırımlarını), yükümlülükleri ve diğer tüm mali ve ekonomik işlemlerin sonuçlarını içermektedir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplamakta ve raporlamaktadır. Bundan dolayı Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturmaktadır (Karaarslan, 2005: 16).

D. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi arasında yer alan, iki yöntemin de özelliklerini taşıyan; bu iki yöntemin değişik bir versiyonu olarak düşünülebilir. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer meydana getirildiğinde, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir (Karaarslan, 2005: 15). Bu açıdan, Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin özelliklerini taşır. Ancak, bu iki yöntem arasında temel farklılıklar söz konusudur. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebeleştirilmez. Bir diğer farklılık da gelirlerin ne zaman kaydedileceğine ilişkindir. Uyarlanmış

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine göre gelirlerin kaydedilip raporlanması için gelirler ölçülebilir ve elde edilebilir olmalıdır. Birinci kriterin yerine getirilebilmesi için gelir tahminlerinin akılcı bir şekilde yapılması gerekir. Elde edilebilir olma kriterinin yerine getirilmesi için ise mevcut muhasebe dönemi içinde ya da bitiminden kısa bir süre sonra tahsil edilebilir olması gerekir (Yıldırım ve Çetinkaya, 2006: 42).

IV. BELEDİYE MUHASEBESİ, BELEDİYE MUHASEBE SİSTEMİ VE ORGANİZASYONU

Hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutan ve raporlayan devlet muhasebesi, geleceği planlamanın, hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli aracı olarak kabul görmektedir. Devlet muhasebesinin önemli bir ayağını oluşturan belediye muhasebesi de bu açıdan önem arz etmektedir.

Belediye muhasebesi, belediye bütçesine, nakit ve likidite durumuna, taşınır ve taşınmaz mallara, borçlara ve alacaklarına, gelir ve giderlerine ilişkin bütün işlemlerini kaydeden bir sistemdir. Belediye muhasebe sistemi ticari muhasebeye göre daha ağır bir muhasebe tekniği gerektirmektedir. Şöyle ki; ticari muhasebede bir muhasebe kaydı ile muhasebeleştirilecek mali işlem, belediye muhasebe sisteminde belediye bütçesinin de muhasebeye intikal ettirilmiş olması nedeniyle daha fazla kayıt ve hesap ile ilişkilendirilerek, muhasebeleştirilmektedir (Haftacı ve Badem, 2006: 86-87).

Belediye muhasebe sistemi, genel yönetim muhasebesinde geçerli olan süreklilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, önemlilik, ihtiyatlılık ilkeleri çerçevesinde işletilmektedir. Belediyelerde uygulanan muhasebe sistemi, devlet muhasebesinde olduğu gibi çift taraflı kayıt sistemi esasına dayanmaktadır.

Belediye muhasebe sisteminde kayıtların tutulmasında yevmiye defteri sistemin temelini oluşturmaktadır. Burada söz konusu olan yevmiye defteri, ticari muhasebede tutulan yevmiye defterden tamamen farklıdır. Bu sistemde yevmiye defteri, her hesap için ayrı bir sayfa olarak tutulmakta ve esas itibarıyla ticari muhasebedeki defter-i kebire ilişkin fonksiyonları yerine getirmektedir (Sevimli, 1999: 53).

Belediye muhasebesi kayıtlarının esasını oluşturan belgeler, tahakkuk müzekkeresi ve verile emri (nakit), tahakkuk müzekkeresi ve verile emri (avans), avans ve kredi senedi, çeşitli ödemeler-iadeler fişi ve muhasebe fişi olup, ilk işlem belgeleri adı altında toplanmaktadır (Gökçen'den akt. Güngörmüş, 2000: 4):

- Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Nakit): Nakit olarak yapılan ödemelerin ilk olarak kaydedilen ve muhasebe kaydının yapılmasını sağlamak amacıyla alt bölümünde “Borç” ve “Alacak” kaydı yer alan belgedir. belgedir. Buraya kaydedilen tutarlar, daha sonra yevmiye defterine aktarılır.

- Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Mahsup): Bütçe içi ve bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubuna ilişkin işlemlerin yer aldığı ve muhasebe kaydının yapılmasını sağlamak amacıyla alt bölümünde “Borç” ve “Alacak” kaydı yer alan belgedir. Buraya kaydedilen tutarlar, daha sonra yevmiye defterine aktarılır.
- Avans ve Kredi Senedi: Verilecek avans ve krediler için düzenlenen ve muhasebe kaydının yapılmasını sağlamak amacıyla alt bölümünde “Borç” ve “Alacak” kaydı yer alan belgedir. Buraya kaydedilen tutarlar, daha sonra yevmiye defterine aktarılır.
- Çeşitli Ödemeler – İadeler Fişi: Belediyede emanete alınmış olan değerlerin ilgililere geri ödenmesi veya iadesi aşamasında düzenlenen ve muhasebe kaydının yapılmasını sağlamak amacıyla alt bölümünde “Borç” ve “Alacak” kaydı yer alan belgedir. Buraya kaydedilen tutarlar, daha sonra yevmiye defterine aktarılır.
- Muhasebe Fişi: Saymanlıkların yukarıda açıklanan ilk işlem belgeleri ile muhasebeleştirdikleri işlemlerin dışındaki diğer bütün işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılması gereken ve “Borç” ve “Alacak” olmak üzere iki ana bölüme ayrılmış ilk işlem belgesidir.

Belediye muhasebe sisteminde yevmiye defterine kaydedilen bu kayıtlara ilişkin ayrıntılı hesaplar, kasa defteri, avans ve krediler defteri, banka hesabı defteri, menkul kıymetler defteri, teminat mektupları emanetleri defteri, kadro defteri, bütçe giderleri ve ödenekler defteri gibi yardımcı defterlerde kayıt altına alınmaktadır (Sevimli, 1999: 56; Türkyener, 2011: 50-51).

Belediyelerde, yapılan işlemlerin doğruluğunu kontrol amacıyla günlük hesap kontrol cetvelleri (nüfusu 10.000 kişinin altında olan yerlerde bu cetvelin tutulması zorunlu değildir), ay sonunda yevmiye kayıtları kullanılarak aylık mizanlar düzenlenir (Güngörmüş, 2000: 5).

V. TAHAKKUK ESASLI KAYIT YÖNTEMİ VE BELEDİYE MUHASEBESİ

Türkiye’de, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan “Kamu Mali Yönetim Projesi” ile sistemli bir şekilde başlamış ve 2005 tarih 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile şekillenmiştir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçilebilmesi amacıyla genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” 19.11.2003 tarihinde 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ise 08.06.2005 tarihinde 2005/25839 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır. Böylece 2006 yılından itibaren genel yönetim kapsamındaki tüm birimlerde “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi” uygulaması başlatılmıştır (Kablan, 2012: 50).

5018 Sayılı Kanunun “Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile

kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür (49. md.).”; “*Bir ekonomik değer oluşturulduğunda, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirildiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir (50. md.)”* hükümleri ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilişkin yasal dayanak oluşturulmuştur.

Önemli bir diğer yasal dayanak ise, İçişleri Bakanlığı tarafından belirtilen çerçevede hazırlanan ve 1.1.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”dir. Söz konusu yönetmeliğin amacı, il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin; gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması, kesin hesabın çıkarılması, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş bütçe ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.

A. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Belediyelerde Mali Raporlamaya Getirdiği Yenilikler

Kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi, denetimin etkinleştirilmesi amacıyla sürdürülen çabaların önündeki en büyük engeller arasında bütçe ve muhasebe sisteminin yetersizliği yer almaktadır. Reform öncesi dönemde özellikle hesaplar hazırlanıp, muhasebe işlemleri yapılırken, uluslararası muhasebe standartları veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dikkate alınmaması, kayıt usulünde birliğin sağlanmaması, analizi güçleştiren mali tabloların yetersizliği ciddi sorun teşkil etmekteydi (Sevimli, 2000: 60-68).

Reform süreci ile uygulanmaya başlanan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin belediyelerde mali raporlama açısından getirdiği değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karaarslan, 2005: 33-39):

- Kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanmıştır.
- Tüm devlet faaliyetleri kayıt altına alınmaktadır.
- Maddi duran varlıklar kayıt altına alınmaktadır.
- Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlaması ile bütçelerin orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek sağlamaktadır.
- Devlet borçlarının kayıtlarda görünmesi sağlanacaktır.
- Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilecektir.
- Vergi harcamaları raporlanabilecektir.
- Analitik bütçe sınıflandırması uygulamasına temel oluşturulmuştur.

- Denetime imkan veren, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabileceği bir raporlama sistemi oluşturularak, mali saydamlığın etkin bir şekilde uygulanması sağlanacaktır.

B. Belediye Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Kayıt Yönteminin Nakit Esaslı Kayıt Yönteminden Ayrıldığı Noktalar

Bütçe odaklı nakit esastan tahakkuk esasına doğru devlet muhasebesinin gelişim süreci incelendiğinde, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, yeni kamu yönetimi anlayışı ile etkileşim içinde oldukları anlaşılmaktadır. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında yani tahakkuk ettiklerinde kaydedilmektedir. Bu yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydetme ve raporlama esasına dayanmaktadır. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır (Karaarslan, 2004, 42).

Nakit esaslı kayıt yöntemine nazaran önemli üstünlüklere sahip olan tahakkuk esaslı kayıt yöntemi, kamu mali yönetiminde saydamlığın, hesap verilebilirliğin, dolayısıyla mali disiplinin etkinleştirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Tablo-1’de, iki kayıt yöntemi arasındaki farklılıklara ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir:

Tablo - 1: Belediye Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi ile Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Arasındaki Farklılıklar

Unsurlar	Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi	Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi
Saymanlıklara intikal eden çekler	“Kasa Hesabı”na kaydedilir.	“Alınan Çekler Hesabı”na kaydedilir.
Saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler	Hem kişi, hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü kıymet “Menkul Kıymetler Hesabı”na kaydedilir.	Hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler “Menkul Kıymet Varlıklar Hesabı”na; kişilere ait olanlar ise “Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı” ve “Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilir.
Tecil veya tehir edilen alacaklar	“Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı”na kaydedilir.	Kısa ve uzun vadeli olmak üzere iki hesap şeklinde düzenlenerek, nakit planlamasına katkıda bulunulur.
Değer hareketi niteliğindeki hesaplar	“Nakit Hareketleri Hesabı ve Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı” hem borçlu, hem de alacaklı olarak çalıştırılır.	Bu hesaplar, borçlu çalışması gereken işlemlerde “16 nolu Değer Hareketleri”; alacaklı çalışması gereken işlemlerde ise “36 nolu Değer Hareketleri” ana grubundaki hesaplar kullanılır.

Uruslar	Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi	Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi
Avans hesapları	Çok sayıda, dağınık bir yapı arz eden hesaplar aracılığıyla işlemektedir.	Belirli avanslar dışında kalan tüm avans türleri “İş Avans ve Krediler Hesabı” ile “Personel Avansları Hesabı” altında toplanmıştır.
Mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler	Bu tutarlar, “Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı” ile “Denetmenler Hesabı” adı altında çalıştırılır.	Bu tutarlar, “Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı” adı altında tek bir hesapta toplanır.
Gelecek dönem giderlerinin takibi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların izlenmesi imkansızlaşmaktadır.	“Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” ile gelecek dönem giderleri izlenebilir.
Tahakkuk eden, ancak gelecek dönem gerçekleştirilecek ödemelerin takibi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla içinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem yapılacak giderlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır.	“Gider Tahakkukları Hesabı” ile tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek, nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanır.
Gelecek dönemlere ait gelirlerin takibi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanların izlenmesi mümkün olamamaktadır.	Bu tür gelirlerin gelecek aylara ait kısımları “Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı”nda; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı”nda izlenebilir.
Tahakkuk eden, ancak tahsili gelecek dönem gerçekleştirilecek gelirlerin izlenmesi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem yapılacak gelirlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır.	Bu tür gelirlerin tahsili bir sonraki takvim yılında yapılacaksa “181 – Gelir Tahakkukları Hesabı”nda; gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ise “281 – Gelir Tahakkukları Hesabı”nda izlenebilir.
Sayım sonucu eksik çıkan tutarlar	Kasa eksikliğinde “Kasa Hesabı”na, diğer eksikliklerde ilgili hesaba alacak; “Kişi Borçları Hesabı”na borç kaydedilir.	Bu tutarlar, “Sayım Noksanları Hesabı”na borç kasa veya eksik çıkan hesaba alacak kaydedilir.

Uruslar	Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi	Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi
Sayım sonucu fazla çıkan tutarlar	Sayım fazlalıkları, “Kasa Hesabı”na veya ilgili diğer hesaba borç; “Bütçe Gelirleri veya Emanetler Hesabı”na alacak kaydedilir.	Sayım fazlalıkları, “Sayım Fazlalıkları Hesabı”na alacak, kasa veya sayım eksikliği bulunan hesaplara borç kaydedilir.
Duran varlık ayrımı	Maddi ve maddi olmayan duran varlık ayrımı yapılmamıştır. Bu nedenle maliyet bedellerinin tespiti, amortisman ve değer artış/azalışlarına ilişkin kayıtlar yapılamamaktadır.	“Maddi Duran Varlık Ana Hesap Grubu” ve “Maddi Olmayan Duran Varlık Ana Hesap Grubu” ayrımı yapılarak, sisteme saydamlık kazandırılmıştır.
Verile emrine bağlanamayan borçlar	Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığı için verile emrine bağlanamayan bu borçlar için hiçbir kayıt yapılmamaktadır.	Söz konusu borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarında “mal ve hizmet alım giderleri” ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için “Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur.
Emanetler	Farklı özelliklere sahip olmalarına rağmen “Emanetler Hesabı”nda toplanan işlemler saydamlıktan uzaktır.	Söz konusu her işlem ayrı bir grupla ve her bir grup da ayrı hesaplarla düzenlenmiştir: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı, Emanetler Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı ile Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı
Taahhüt tutarları	Bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girişilmesi halinde bu tutarlar, “Gider Taahhütleri Hesabı” ile “Gider Taahhütlerinden Alacaklılar Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilir.	Bu gibi bir takibi sağlayacak hesaba yer verilmemiştir.
Muhasebe kayıt içeriği	Yalnızca bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları tutulur.	Hem bütçe, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur. Kaynak: (Karaarslan, 2004: 50-

54)

VI. BELEDİYE MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASLI KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMALARI

Çalışmanın bu bölümünde, bir belediyede meydana gelebilecek günlük mali işlemlerin tahakkuk esasına uygun olarak yevmiye defter kayıtlarına yönelik bir uygulama gerçekleştirilecektir. Muhasebeleştirmeye konu olan işlemlerin açıklaması verildikten sonra yevmiye defter kayıtları, her işlemten sonra ayrı ayrı yapılacaktır:

1. Belediyemiz gün içerisinde 75.000 TL. tahakkuklu vergi tahsilatı, 5.000 TL. de tahakkuksuz harç tahsilatı gerçekleştirmiştir.

1	100 KASA Hesabı	75.000	
	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR Hesabı		75.000
//			
	805 GELİR YANSITMA Hesabı	75.000	
	800 BÜTÇE GELİRLERİ Hesabı		75.000
//			
	100 KASA Hesabı	5.000	
	600 GELİRLER Hesabı		5.000
//			
	805 GELİR YANSITMA Hesabı	5.000	
	800 BÜTÇE GELİRLERİ Hesabı		5.000
//			

2. Belediyemiz gün içerisinde %8 KDV Hariç 25.000 TL. su geliri tahsil etmiştir.

2	100 KASA Hesabı	27.000	
	391 HESAPLANAN KDV Hesabı		2.000
	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR Hesabı		25.000
//			
	805 GELİR YANSITMA Hesabı	27.000	
	800 BÜTÇE GELİRLERİ Hesabı		27.000
//			

	391 HESAPLANAN KDV Hesabı	2.000	
	103 VÇGE Hesabı		2.000
	103 VÇGE Hesabı	2.000	
	102 BANKA Hesabı		2.000

3. İller Bankasından gelen yazıdan genel bütçe vergi gelirleri tahsilatından belediye payı olarak 15.000.000 TL. tahakkuk etmiş olduğu ve bu tutardan 1.500.000 TL. İller Bankası kredi taksiti kesintisi, 250.000 TL. de faiz kesintisi yapıldıktan sonra kalan 13.750.000 TL.' nin belediyenin banka hesabına gönderildiği anlaşılmıştır.

3	300 BANKA KREDİLERİ Hesabı	1.500.000	
	630 GİDERLER Hesabı	250.000	
	600 GELİRLER Hesabı		1.750.000
	830 BÜTÇE GİDERLERİ Hesabı	250.000	
	835 GİDER YANSITMA Hesabı		250.000
	805 GELİR YANSITMA Hesabı	1.750.000	
	800 BÜTÇE GELİRLERİ Hesabı		1.750.000

4. Belediyemizin çalışanlarına aylık maaş ve ücret olarak toplam 30.000 TL. tahakkuk etmiştir. Gelir ve Damga Vergisi kesintisi 4.600 TL. , Sosyal Güvenlik Kurumu kesintisi 8.250 TL. ve icra kesintisi 950 TL. dir.

4	630 GİDERLER Hesabı	30.000	
	360 ÖDENECEK V. VE F. Hesabı		4.600
	361 ÖDENECEK S. G. K. KES. Hesabı		8.250
	333 EMANETLER Hesabı		950
	103 VÇGE Hesabı		16.200

	830 BÜTÇE GİDERLERİ Hesabı	16.200	
	835 GİDER YANSITMA Hesabı		16.200
	103 VÇGE Hesabı	16.200	
	102 BANKA Hesabı		16.200

5. Ekonomik olmadığı gerekçesiyle belediyeye ait parke ve kaldırım taşı imalathanesi kapatılmış, ancak önceden alınan ilk madde ve malzemeye ait 22.000 TL. ödeme yapılmıştır.

5	630 GİDERLER Hesabı	22.000	
	103 VÇGE Hesabı		22.000
	830 BÜTÇE GİDERLERİ Hesabı	22.000	
	835 GİDER YANSITMA Hesabı		22.000
	103 VÇGE Hesabı	22.000	
	102 BANKA Hesabı		22.000

6. Bütçe gelirlerinden ayrılan İller Bankası ortaklık payı olan 140.000 TL. , İller Bankasının hesabına yatırılarak ödenmiştir.

6	630 GİDERLER Hesabı	140.000	
	103 VÇGE Hesabı		140.000
	830 BÜTÇE GİDERLERİ Hesabı	140.000	
	835 GİDER YANSITMA Hesabı		140.000
	103 VÇGE Hesabı	140.000	
	102 BANKA Hesabı		140.000

7. Belediyemiz cari işlemlerdeki nakit sıkıntısı nedeniyle İller Bankasından 10 ay vadeli 850.000 TL. kredi kullanmıştır.

7	102 BANKA Hesabı	850.000	
	300 BANKA KREDİLERİ Hesabı		850.000

VII. SONUÇ

Belediye ve diğer kamu kurumlarının tüm mali işlemlerini muhasebeleştirmeye imkan sağlayan Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, muhasebenin başta dönemsellik olmak üzere tüm kavramlarıyla uyumlu olup, muhasebenin tüm kavramlarıyla örtüşmektedir. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, ileriye yönelik karar almada ve planlamada, kurumların ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Tahakkuk esasında ise nakit esastan farklı olarak, işlemler, nakit akışlarının ne zaman gerçekleştiğine bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kayıt altına alınmaktadır. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde, tahakkuk eden gelir ve giderler ait oldukları yılın mali raporlarına kaydedilir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, varlık ve yükümlülük arasındaki fark olarak ifade edilen net değerde değişim meydana getiren tüm mali nitelikli işlem ve olayları eksiksiz muhasebeleştirir. Bundan dolayı, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, hesap dönemlerine ilişkin mali raporlar, ilgili hesap dönemindeki mali işlemlerin tamamını kusursuz olarak yansıtır. Bu durum, kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerini uygulanabilir kılmakta; yerel ve genel ekonomiyi olumlu etkilemektedir.

KAYNAKLAR

BOZDOĞAN, Tunga (2007), *Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Kütahya.

HAFTACI, Vasfi, BADEM, Cemkut (2006), “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 12, ss. 83-107.

GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar (2000), “Belediyelerde Muhasebe Sisteminin İşleyişi ve Çağdaş Muhasebe Anlayışı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Ocak 2000, <http://www.ceterisparibus.net>, 10.03.2013.

KABLAN, Ali (2012), *Belediyelerde Muhasebe Sistemi Ve Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul.

KARAARSLAN, Erkan (2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, S: 54, Temmuz – Eylül, ss. 37-76.

KARAARSLAN, Erkan (2005), Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, *TÜRMOB Yayınları-276, Sirküler Rapor Serisi*, Seri No: 2005-11, Ankara.

KERİMOĞLU, Baki (2002), “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz Dergisi*, S: 17, Temmuz-Eylül, ss.87-101.

KERİMOĞLU, Baki (2006), “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğuna Katkıları”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara.

SEVİMLİ, Abdullah (1999), “Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık, S: 35, ss. 38-57.

SEVİMLİ, Abdullah (2000), *Belediye Bütçe ve Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar*, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül, S: 38., 60-73.

TÜRKYENER, Can Mustafa (2011), “Belediyelerde Mali Raporlama ve Mali Analize İlişkin Temel Sorunlar”, *Dış Denetim*, Nisan-Haziran, S: 4, ss. 47- 58.

YILDIRIM, Zuhâl, ÇETİNKAYA, Özhan (2006), *Devlet Muhasebesi*, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.