

TÜRKİYE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ AYNIYAT MUHASEBESİ İLİŞKİLERİ

Arş.Gör.Mehmet CİHANGİR*

Farklı tanımları bulunmasına rağmen, genel olarak, devlet muhasebesi "devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek, bunlarda meydana gelen değişiklikleri izlemek, her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve neticelerini tayin etmek"¹ şeklinde tanımlanırken, Devlet Muhasebe Sistemi "devletin faaliyetlerinin, ekonomi ve toplum üzerindeki etkilerinin, istenilen şekilde olup olmadığını tespit edebilmek için devlet faaliyetlerinin parasal sonuçlarının, belli bir hesap sistemi içerisinde incelenmesi"² dir.

Yürürlükte bulunan, Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi, genel olarak, nakit işlemlerini takibe elverişli bir sistemdir. Saymanlıklarda açılan hesaplar ise, nakit işlemlerini takip etme amacına yönelik olup harcamaların yapılmasını ve gelirlerin toplanmasını kolaylaştıran bir yapıdadır.³

Türkiye Devlet Muhasebesinin kapsamı 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun ilk maddesinde "devletin bütün mallarının yönetimi ve muhasebesi bu kanuna tabidir" şeklindeki hükümle çizilmiştir.

Kamu mali mevzuatının anayasası olarak kabul edilen 1050 Sayılı M.U.K.'nun ikinci maddesinde ise devletin malvarlığı sayılmıştır. Devletçe tarih olunan her türlü vergiler ve resimler ile devlete ait paralar ve hisse senetleri ve her türlü taşınır ve taşınmaz mallar ve kıymetlerle, bunların gelirleri, kiralari ve satış bedelleri bu varlığı oluşturmaktadır. Devlet

patrimuanına giren bu kıymetler üç muhasebe grubunun doğmasına neden olmuştur.⁴

i- **Taşınmaz Mallar Muhasebesi:**
1050 Sayılı M.U.K.'nun 23-25. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Milli Emlak Genel Müdürlüğü bünyesinde, Devlet Muhasebe sistemi dışında tutulmaktadır. Ancak kaydı tutulan değerlerin çoğunun maliyet fiyatının yokluğu ve devlet taşınmazlarının sağlıklı bir envanterinin bulunmaması gibi nedenlerle noksan ve el yordamıyla tutulmakta, devlet muhasebesinde tutulan herhangi bir kayıt ve mizanla mutabakatı yapılamamaktadır.

ii- **Taşınır Mallar Muhasebesi:**
1050 Sayılı M.U.K.'nun 95-99. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Taşınır mallar, söz konusu kanun maddelerine dayanarak çıkartılan 01.06.1939 tarihli Ayniyat yönetmeliği hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirilmektedir. Bu mallarda maliyet gibi bir sorun bulunmamakta, ancak değişik tarihlerde yapılan inceleme ve araştırma raporlarında taşınır malların devlet muhasebe sistemi içine alınması önerilmesine karşın, bu öneriler gerçekleştirilmemiştir. Doğal olarak bu mallara ait kayıtların doğruluğunun teyit edilebileceği bir sistem de mevcut değildir.

iii- **Bütçe ve Nakit Muhasebesi:**
Bütçe hesapları ile bütçe dışı nakit ve hazine işlemleri bu muhasebenin konusunu oluşturur. Mevcut muhasebe sistemimiz bu çeşit muhasebe için uygundur. Bu muhasebeye ait işlemler 1990 tarihli Devlet Muhasebesi Yönetmeliği ve bu doğrultuda çıkartılan 1992 tarihli Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümlerine göre yapılmaktadır.

Günümüzde katma bütçelerin, özerk kuruluşların, özel idare ve belediyelerin kendi çalışma alanlarının gereklerini öne sürerek, ayrıcalıklar getirmeleri sonucunda, devlet muhasebesinin uygulama alanı daraltılmış, sadece merkezi hükümete tatbik edilebilir duruma gelmiştir. Bunun doğal sonucu olarak, kamu kuruluşları arasında tek düzen bir hesap planına geçilememiş ve kamu mali denetiminin sağlıklı biçimde yapılması da mümkün olmamıştır.⁵

Günümüzde bilgisayar sektöründeki gelişmelerin artmasına paralel olarak, devlet muhasebesi uygulayıcılarınca otomasyon çalışmalarına hız verilmiş, ancak tekdüzen bir

* Harran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

¹ AKARÇAY Vural, *Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*, İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 330-563, Sermet Matbaası, İstanbul 1980, s.7.

² AKÇA Yusuf, *Bütçe ve Devlet Muhasebesi*, İ.Ü.İktisat Fakültesi Yayınları, No: 555, İstanbul 1996, s.51.

³ ALTINOK Tevfik, *Devlet Muh. Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi*, *Maliye Dergisi*, Sayı: 4, s.3-9, Yıl 1973.

⁴ GÜNGÖR A.Azmi, *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No: 1981/231, Ankara 1981, s.41.

⁵ Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Devlet Muhasebesini Geliştirme Projesi Değerleme Raporu*, Ankara 1979, s.14.

hesap planının bulunmaması nedeniyle henüz istenilen seviyeye gelinememiştir.⁶

Bugünkü muhasebe sistemimizde, yevmiye defteri aynı zamanda bir defteri kebir özelliği taşımakta, hesapların denetimi hem karşılıklı kayıtlar, hem de yardımcı defterlerin yardımıyla yapılmaktadır. Kayıtlar ikili kayıt (muzaaf-çift yanlı kayıt) yöntemine göre tutulmaktadır. Kullanılan 100'den fazla hesap ise özelliklerine göre,

- Bütçe tahminleri hesabı,
- Bütçe Hesapları,
- Bilanço Hesapları,
- Nazım Hesaplar şeklinde dört gruba ayrılır.⁷

Bu arada, tekdüzen hesap sistemine geçiş çalışmalarına başlanılmış⁸ ancak ilgililerle yapılan görüşmelerde bu çalışmanın çok yavaş ilerlediği ve hedefin 2005 yılı olduğu belirtilmiştir.

Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi'nde, devlete ait mallar değerleriyle saymanlık muhasebelerinde görülmediği gibi, Devlet Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen, muhasebe hesaplarında da devlete ait taşınır (ve taşınmaz) malların takip edilebileceği hesaplar mevcut değildir.

Devletin ihtiyaç duyduğu bir malın alınması için, bütçenin ilgili tertibinde ödeneğin ve saymanlıkta nakdin bulunması halinde, bu mal alınmakta ve bütçenin ilgili harcama tertibine gider kaydedilmektedir. Mal veya malların bundan sonraki aşaması ise, Devlet Muhasebesi içinde görülmemektedir.⁹ Oysa, Devlete ait malların, satın alınması, saymanlıklar arasında gönderilmesi, satılması, kaybolması, fire vermesi, değerini kaybetmesi, noksanlık veya fazlalık vermesi ve benzeri nedenlerle elden çıkması, satın alma, bağış, üretim ve benzeri nedenlerle de kamu mülkiyetine girmesi hallerinde, bu durumların muhasebe kayıtlarında görünmesi, bir muhasebe sisteminin vazgeçilmez esaslarından biridir.¹⁰

Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi'nde devlete ait mallar, taşınır ve taşınmaz mallar olarak iki sınıfa ayrılır. Bu iki sınıf mal da, Devlet Muhasebesi kayıtları dışında takip edilir.

Taşınmaz Mallar, Milli Emlak Müdürlüğü tarafından bedeli, olanlar bedelli olarak, bedelsiz olanlar ise bedelsiz durumda,

Hazine tescilini takiben büyük bir deftere, herhangi bir hesap kaydına tabi tutulmaksızın kaydolunur. Devlet taşınmazlarının gerek envanter, gerek değerlendirme gibi bir takım sorunları nedeniyle gerçek anlamda kayıtları tutulamamakta, kayıt ve muhasebe gibi işlemleri, Milli Emlak Genel Tebliği ile yürütülmeğe çalışılmaktadır.

Taşınır Mallara ait kayıt ve muhasebe işlemleri ise, 01.06.1939 tarihli Ayniyat Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda yapılmaktadır. Taşınır malların da, eğer mal satınalma şeklinde mülkiyete girmiş ise, bu aşamadan sonrası, Devlet muhasebe kayıtları içinde görülmez. Satın alma dışında başka bir şekilde mülkiyete konu olmuşsa, bu durumda taşınır mal, Devlet muhasebe kaydıyla hiçbir şekilde ilişkilendirilmemiştir. Ancak bu malların satılması ve kaybı gibi durumlarla ilgisine zimmet çıkartılması durumunda, nakit saymanlığınca, ayniyat kayıtları yapılmaksızın, bir tahsilat veya mahsup işlemi yapılmaktadır.

Konunun netleşmesi açısından, aşağıda bir taşınır malın devlet mülkiyetine girmesi örneklendirilmiştir.

İl Milli Eğitim Müdürlüğü, 1 adet optik okuyucuyu, 300.000.000.-TL bedel ve 45.000.000.-TL Katma Değer Vergi ile birlikte 345.000.000.-TL nakden ödeyerek satın almıştır. Alım işlemine ait muhasebe kayıtları aşağıdaki biçimde olacaktır.

Bütçe Giderleri	Kasa
345.000.000	345.000.000

Bütçe gideri olarak, muhasebe kaydına alınan, 345.000.000.-TL maliyetli optik okuyucunun bundan sonraki aşaması, yukarıda da belirtildiği üzere, Devlet muhasebe kayıtları içerisinde görülmez. Bu aşamadan itibaren, taşınır malın kayıt ve muhasebe işlemleri, Ayniyat Yönetmeliği Hükümlerine göre yapılır. Şöyle ki;

Söz konusu bilgisayar, mevzuatta belirtilen fatura ve ekleriyle birlikte ayniyat servisine gelir. Burada öncelikle her ayniyat hakkında yapılan işlemin sırayla kaydolunduğu Ayniyat Yevmiye Defterine kaydolunur. Bu defterde her türlü demirbaş eşya ve mefruşat ile,

⁶ AKÇA Yusuf, a.g.e., s.66-69.

⁷ COŞKUN Gülay, Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi, Ankara 1997, s.242.

⁸ AKÇA Yusuf, a.g.e., s.54.

⁹ GÜNGÖR, A.Azmi, a.g.e., s.75.

¹⁰ ALTINOK Tevfik, a.g.m, s.3-9.

tüketim eşyası ve malzemeler, envanter şeklinde kayıtlıdır. Takiben her demirbaş için ayrı sayfanın hazırlandığı, Demirbaş Eşya Esas Defterine kayıt yapılır. Artık bu bilgisayarın, tüm hareketleri bu sayfa üzerinden takip edilir. Ancak herhangi bir muhasebe kaydıyla ilişkilendirilmez. Yıl sonunda sayımı yapılır. Hazırlanan cetveller merkezdeki ayniyat saymanına diğer eklerle birlikte gönderilir. Merkezdeki sayman da bu cetvelleri denetim için Sayıştay'a ve T.B.M.M.'e, Hazine Genel Hesabı (Devlet Bilançosu) çıkartılabilmesi için de Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne gönderilir.

Bir adet optik okuyucu için yapılan işlem, tüm demirbaş eşya ve mefruşat, tüketim malları, ilk madde ve malzemeler için de geçerli bir işlemdir.

Burada hatırlanması gereken bir konu şudur ki; Hazine Genel hesabının çıkartılması aşamasında, taşınır malların değerleri Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce sağlanmakta, taşınmaz malların değerleri ise Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nden istenilmektedir. Taşınmaz mallardaki değer sorunu zaten bilinmektedir. Taşınır mallara ait değerler ise, herhangi bir muhasebe kaydına dayanmayıp, merkez saymanlarınca Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne gönderilen "mal kesin hesabı"ndaki değerlerden alınmaktadır.¹¹ Ancak Sayıştay Kanunu'na göre, maaş kesmeğe kadar varan müeyyidelere rağmen, çalışmalar sırasında karşılaşılan pek çok mal saymanlığının, yıllardır mal sayımı dahi yapmadığı bilinmektedir. Bu demektir ki, mevcut yönetmeliklere göre de ayniyat kayıtları hakkıyla tutulmamıştır.¹² ¹³ Bu durum göz önüne alındığında, elde edilen taşınır mal değerlerinin gerçeği yansıtmayacağı bir gerçektir.

Özetle, Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi, ayniyat muhasebesini sistem içine almamıştır. Öyle ki, sanai işletme sınıfında bulunan, fabrika ve atölyelerdeki taşınır ve taşınmaz mallar için amortisman ayrılması uygun bulunmamıştır.¹⁴ Halbuki bir kuruluştaki ayniyat muhasebesi ile parasal (nakit) muhasebesi sistemlerinin bütünleştirilmesi, teşkilattaki tüm ödeneklerin, sermayenin ve malzeme değerlerinin sistemli izlenmesini ve gerekli karşılaştırmaların yapılmasını sağlar.¹⁵

¹¹ BULUTOĞLU Kenan, KURTULUŞ Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, Ekin Yay., İstanbul 1980, s.230-231.

¹² FEYZİOĞLU Bedi Necmettin, **Milli Muhasebe-Devlet Muhasebesi**, Cilt 1, Sermet Matbaası, İstanbul 1966, s.403.

¹³ **50. Yılında Sayıştay**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 1973, s.97.

¹⁴ MEY Abraham, **Türk Devlet Muhasebesi Üzerine Düşünceler**, Ankara 1956, s.24.

¹⁵ GÜNDÜZ M.Nihat, **Malzeme Yönetimi, Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 11, Sayı: 2, Yıl: Haziran 1978, s.72-73.

Devlet Muhasebesi dışında kayda tabi tutulan taşınmaz ve taşınır malların bu sistemin içine alınması önemli sorunları ortaya çıkarmaktadır. Taşınır mallarda daha kolay giderilebilecek olan ancak taşınmaz mallarda daha büyük olan bu sorunlar şu şekilde sıralanabilir.¹⁶

- i- Kamu taşınır ve taşınmaz mallarının bilançoya tam olarak alınmaması,
- ii- Bu varlıkların cari fiyatlara göre değerlendirilmesi,
- iii- Amortismanları.

Bu varlıkların uzun ve çok dikkatli bir çalışmayı gerektiren envanterinin yapılması ve günün rayiç bedelleriyle değerlendirilmesi ayrıca yıllık amortismanlarının ayrılması büyük emek gerektirecektir. Ancak, harcanacak bu emeğin karşılığında, mali yönetim ve denetim sahasında çok büyük yararlar sağlayacağı açıktır. Bu görüşler doğrultusunda, mevcut Devlet Muhasebe Sisteminde yer almayan taşınır ve taşınmaz kamu varlıklarının sistem içine alınması büyük önem arz etmektedir.¹⁷

¹⁶ GÜNGÖR A.Azmi, a.g.e., s.72.

¹⁷ **Devlet Genel Muhasebe Sistemine İlişkin Değerleme ve Öneriler**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Devlet Muhasebesini Geliştirme Projesi, Ankara 1979, s.18.