

GENEL BÜTÇELİ İDARELERDE DEVLET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEME YAPILMASI GEREKEN HUSUSLAR

Erkan KARAARSLAN
www.erkankaraarslan.org

Cumhuriyetin kurulmasından bu güne, mali yönetimimizin en sık değiştirilen hususlarından biri Devlet muhasebesi olmuştur. Buna rağmen Devlet muhasebesi birkaç istisnai uygulama dışında hep nakit esasına dayanmıştır. Muhasebe sistemi, Devletin bir yıllık mali işlemlerinin sonucunu, genel kabul görmüş ilkelere uygun mali tablolar halinde verememiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde 2006 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmaya çalışılmıştır. Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır. Aynı zamanda bu muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir.¹

Kamu muhasebe sistemi, son derece dinamik, sürekli izlenmesi gereken ve standartlarla yönetilmesi gereken büyük bir sistemdir. 2000'li yıllarla birlikte, Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde iyi bir kamu muhasebe sisteminin kurulmasına yönelik önemli adımlar atılmış, standartlar ülke gerçekleri de göz önünde bulundurularak sürekli olarak geliştirilmiştir. Ancak, uygulamada ortaya çıkan sorunların kısa sürede aşılması yönünde bir sistem kurulamamıştır.

Bu çalışmada, Genel Bütçeli İdarelerde Devlet Muhasebesi ile ilgili yıl içerisinde düzenleme yapılması gereken hususlar ele alınmıştır.

1- Stokların Muhasebeleştirilmesi Sorunu

Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinde stokların muhasebeleştirilmesi yönünde hükümler yer almaktadır. Ancak, stokların muhasebeleştirilebilmesi için yeterli yasal alt yapı bulunmamaktadır. Özellikle "Taşınır Mal Yönetmeliği" yürürlüğe girmeden stok muhasebesi yapmak mümkün değildir. Bu nedenle, Taşınır Mal Yönetmeliği yürürlüğe girene kadar, 15- Stoklar Hesabına herhangi bir kayıt yapılmayarak stok alımlarının doğrudan giderleştirilmesi gerekmektedir.

2- Tertip Hataları Dahil Tüm Hatalarının Muhasebe Kaydıyla Düzeltilmesi

2006 yılından itibaren tüm bütçe işlemlerinin muhasebeye konu edilmesine başlanmıştır. Bu nedenle, **tertip hataları da dahil** tüm düzeltme işlemlerinin muhasebe kaydıyla yapılması zorunludur. Aksi takdirde bütçe işlemlerinin muhasebeden çıkarılması mümkün olmayacaktır. Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinin 459. maddesinin geniş bir şekilde yorumlanarak düzeltme işlemlerinin muhasebe kaydıyla yapılması gerekmektedir.

3- Hesapların Kurumsal ve Fonksiyonel Kodlarla Birlikte İzlenmesi Zorunluluğu

Muhasebe sisteminde, anlamlı ve sağlıklı bir raporlama ve muhasebeleştirme işlemi için kurumsal ve fonksiyonel bazda izlenmesi gereken hesaplar bulunmaktadır. Bu hesaplar şunlardır;

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

¹ Erkan Karaarslan, "Türkiye'de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları," Mali Kılavuz Dergisi, sayı.26 (Ekim – Aralık 2004): s.f55.

- 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı
- 167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı
- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
- 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
- 252 Binalar Hesabı
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı
- 255 Demirbaşlar Hesabı
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
- 259 Yatırım Avansları Hesabı
- 260 Haklar Hesabı
- 264 Özel Maliyetler Hesabı
- 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı
- 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı
- 381 Gider Tahakkukları Hesabı
- 481 Gider Tahakkukları Hesabı
- 630 Giderler Hesabı
- 830 Bütçe Giderleri Hesabı
- 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
- 833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı
- 834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
- 900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı
- 901 Bütçe Ödenekleri Hesabı
- 902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı
- 903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı
- 904 Ödenekler Hesabı
- 905 Ödenekli Giderler Hesabı
- 906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
- 907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı
- 920 Gider Taahhütleri Hesabı
- 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

Bu hesaplardan 830- Bütçe Giderleri Hesabı ile birlikte, aynı yevmiyede çalışanlar, bütçe giderleri hesabındaki kurumsal ve fonksiyonel kodlamadan yola çıkılarak belirlenebilir. Ancak 830- Bütçe Giderlerine herhangi bir kayıt yapılmadan nu hesaplara kayıt yapılması durumunda, hangi kurumsal ve fonksiyonel kodlarına kayıt yapılacağı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmelidir.

4- 322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının Kullanımının Durdurulması

Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinde 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı ve 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı bulunmaktadır. Bu iki hesap birbirine çok yakın durumların muhasebeleştirilmesine yöneliktir. 5018 sayılı Kanunlardaki hükümlerde dikkate alındığında 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabının sağlıklı bir şekilde kullanılması halinde 322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının kullanım alanı son derece kısıtlanmaktadır. Bu nedenlerle 322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabının kullanımına son verilmeli ve hesabın mevcut bakiyesinin nasıl tasfiye edileceği muhasebe birimlerine duyurulmalıdır.

5- İl Muhasebe Müdürlüklerinde Nakit Hareketleri Hesabının Kapatılmasında Kullanılacak Belgelerin Belirlenmesi

Ziraat Bankasının hesap kapatma yöntemini değiştirerek muhasebe müdürlüklerine belge vermemeye başlamıştır. Muhasebe müdürlükleri il hazine cari hesabını kayden herhangi bir belge olmadan kapatmaktadırlar. Oysa il muhasebe müdürlüklerinin yapacakları işlemler ve bu işlemlerin hangi belgelerle yapılacağı Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nde; "İl muhabir bankası, il hazine cari hesabının dönem sonucunu gösteren banka hesap özet cetvelini düzenleyerek il muhasebe birimine verir. Banka hesap özet cetvelinde, il muhabir bankasınca dönem sonunda sisteme dahil muhasebe birimlerinin hesabına aktarılan paralar ile il muhasebe birimince il muhabir bankasına aktarılan paralar ve il nakit ihtiyacı olarak bölge muhatap bankasından getirilen veya il nakit fazlası olarak aynı bankaya aktarılan paralar gösterilir.

Banka hesap özet cetvelinde, muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu banka şubelerine muhasebe birimleri nakit ihtiyacı olarak aktarıldığı bildirilen paralar ile muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu banka şubelerinden il hazine cari hesabına aktarıldığı bildirilen muhasebe birimi nakit fazlası paralar, her muhasebe birimi için ayrı ayrı düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile muhasebeleştirilir ve fişin birinci nüshası muhasebeleştirme belgesine eklenir, ikinci nüshası ise karşı muhasebe biriminden gelen muhasebe birimi nakit hareket cetveli ile birlikte il muhasebe biriminde saklanır.

İl muhasebe birimince, il muhabir bankasından alınan banka hesap özet cetveli ile muhasebe birimlerinden gelen muhasebe birimi nakit hareket cetvelleri karşılaştırılarak uygunluk sağlandıktan sonra, muhasebe birimi nakit hareket cetvellerine dayanılarak il nakit hareket cetveli düzenlenir. Bu cetvel düzenlenmeden önce; muhasebe birimi nakit hareket cetvellerinin sisteme dahil bütün muhasebe birimlerinden gelmiş olması; muhasebe birimi nakit hareket cetvellerinde, gönderilen veya getirilen tutarların ilgili muhasebe birimince doğru hesaplanmış olması ve banka onaylarının tamam olması hususlarının kontrol edilmesi gerekir.

İl nakit hareket cetvelinde sırasıyla; "Muhasebe biriminin adı", "Dönem içinde bankaya yatırılan", "Bankaya ödetilen", "Dönem sonunda defterdarlıktan getirilen" ve "Defterdarlığa gönderilen" başlıklı beş sütun vardır. Bankaya yatırılan ve bankadan ödetilen tutarlar 2 ve 3 üncü sütunlara, defterdarlıktan getirilen veya defterdarlığa gönderilen tutarlar ise 4 ve 5 inci sütunlara kaydedilir.

İl muhasebe biriminden başlamak üzere sisteme dahil muhasebe birimleri itibarıyla alt alta yazılan bu kayıtlardan sonra bütün sütunların toplamı alınır. Dördüncü sütunun toplamı beşinci sütunun toplamından fazla ise aradaki fark, il muhabir bankasınca bölge muhatap bankasından il hazine cari hesabına il nakit ihtiyacı olarak getirilen tutarı göstereceğinden, cetvelin beşinci sütununa "Hazine İç Ödemeler Muhasebe Biriminden getirilen"; tersi durumda ise il nakit fazlası olup il hazine cari hesabından "Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilen" tutar olarak dördüncü sütuna kaydedilir. Yapılan bu kayıtların, il muhabir bankasının il muhasebe birimine gönderdiği banka hesap özet cetvelindeki bölge muhatap bankasına gönderildiği ya da bu bankadan getirildiği bildirilen tutara uygun olması gerekir.

İl nakit hareket cetveli 5 nüsha düzenlenir ve onaylanmak üzere il muhabir bankasına gönderilir. İki nüshası bankaca alıkonularak diğer üç nüsha il muhasebe birimine geri gönderilir. Bunların bir nüshası banka hesap özet cetveli ile birlikte muhasebe işlem fişine eklenir, bir nüshası İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir; diğer nüsha ise il muhasebe biriminde kalan muhasebe işlem

fişinin ikinci nüshasına bağlanarak diğer belgelerle birlikte saklanır.” şeklinde detaylı olarak ortaya konulmuştur. Bu hükümler ortadayken herhangi bir belge olmadan hesaben kayıt yapılması çok mümkün değildir. Bu nedenle ya bu hükümlerin devamını sağlayacak belge sistemi devam ettirilmeli ya da bu hükümler ortadan kaldırılmalı ve **muhasabeleştirmeye esas belgelerin** neler olacağı belirlenmelidir.

6- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında İzlenmesi Gereken Alacaklar Belirlenmeli

Merkez Muhasebe Birimleri adına tahsil edilmesi gereken (doğru yöntem budur) ve Merkez Muhasebe Birimlerinde 132 ve 232 numaralı Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen tutarların neler olduğu topluca ortaya konulmalı ve bunların tahsilâtından merkeze maledilerek hesapların kapatılmasına kadarki tüm işlem süreçleri netleştirilmeli ve muamelat kısmı yazılmalıdır.

7- Muhasebe Yazılımında Yapılması Gerekenler

Yukarıda 6 bent halinde sayılan işlemlerden muhasebe yazılımını ilgilendirenler, say2000i muhasebe yazılımına da yansıtılması, bunlarla birlikte yazılımda yer alan maddi duran varlık ve yeniden değerlendirme defteri ile taahhüt kartlarının muhasebeyle entegre, fonksiyonel, bilgi üreten sonraki kayıt ve işlemlere esas oluşturabilecek bir yapıya acilen kavuşturulması, gerekmektedir.