

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi

M.Suphi ORHAN (*)
Murat SERÇEMELİ (**)

Öz: Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde devletin varlıkları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmakta, bütçe muhasebesi açısından da daha önce kullanılan nakit esaslı muhasebe kayıt sistemi, yansıtma hesaplarının yardımıyla devam ettirilmektedir. Tahakkuk esasında giderler, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı ortaya çıkan bir devlet borcu gerçekleştiğinde, gelirler ise tahakkuk ettiği için kaydedilmektedir. Böylelikle muhasebe sistemi hem bütçe uygulamasına ilişkin gelir ve giderleri, hem de bütçe uygulaması açısından gelir ve gider olarak kabul edilmeyen gelir ve giderleri kavrayıp izlemektedir.

Bu çalışmada nakit esaslı bütçe işlemleri ile tahakkuk esaslı muhasebe arasında bağlantıyı da sağlayan bütçe hesaplarını ele alınarak tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş süreci incelenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla her bir bütçe hesabı ele alınarak hangi işlemlerde kullanıldığı örnek yevmiye kayıtları yardımıyla açıklanmıştır. Sonuçta günümüz devlet muhasebe sisteminde hem bütçeyi ilgilendiren işlemleri hem de devletin diğer faaliyetlerini ayrı hesaplarda takip edilebilmenin ve raporlamanın mümkün olduğu, devletin mali durumunu doğru görebilmek açısından da mevcut sistemin son derece yararlı olduğu anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Muhasebe Sistemleri, Bütçe Hesapları.

Budget Accounts and their Accounting in the Accrual Based Government Accounting

Abstract: In the accrual based government accounting the information which is related to government's assets and responsibilities are recorded completely and in time. At the same time in terms of budget accounting cash based accounting system, which was used before, is sustained by the help of reflective accounts. In the accrual based accounting expenses are recorded when government's debt appears for purchased good or service and revenues are recorded when they are accrued. Therefore accounting system can monitor both expenses and revenues which are related to budget application and expenses and revenues which are not accepted as expenses and revenues in terms of budget application.

In this study, budget accounts, which provide connection between cash based budget transactions and accrual based accounting, are addressed to monitor process of transition to accrual based government accounting. For this purpose every budget accounts were reviewed to explain in which transaction it was used with the help of sample journal entries. As a result we can say that it is possible to keep track of both budgets' transactions and other activities of government in individual accounts in government accounting system and also we understand that the current system is extremely beneficial in terms of accurate view of the government financial situation.

Key Words: Accrual Based Government Accounting, Accounting Systems, Budget Accounts.

*) Prof. Dr., Atatürk Üniversitesi İİBF.Dekani (e-posta: msuphi@atauni.edu.tr)

** Arş. Gör., Atatürk Üniversitesi İİBF., İşletme Bölümü (e-posta: murat.sercemeli@atauni.edu.tr)

I. Giriş

Yakın bir zamana kadar uygulanan, teknolojiden uzak, yeterli sonuç elde edilemeyen ve uluslararası standartlarla birlikte beklentileri karşılayamaz hale gelen, devlet muhasebe sistemi için yeni bir muhasebe sistemi oluşturma zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Ülkemiz 2004 yılında, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçmiştir. Böylece nakit esaslı muhasebe sistemindeki eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Artık genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yapmış olduğu tüm mali işlemler, ortak muhasebe ve raporlama standartları doğrultusunda belirli süreç dahilinde kayıt altına alınabilmesi sağlanmıştır. Ayrıca tüm kamu idarelerinde muhasebe birliği sağlanmakta, konsolide edilmiş raporlar oluşturulabilmekte ve devletin mali durumu tam olarak görülebilmektedir.

Çalışmamızda nakit esaslı muhasebe sisteminden, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapan ülkemizde özellikle bütçe hesapları açısından örnek yevmiye kayıtlarına yer verilerek konunun açıklanmasına çalışılacaktır.

II. Bütçe ve Devlet Muhasebesi

A. Bütçe ve Devlet Muhasebesi Kavramları

Bütçe; Devletin, bir kuruluşun, bir aile veya bir kimsenin gelecekteki belirli bir süre için tasarladığı gelir ve giderlerinin tümüdür (www.tdk.org.tr).

Çağdaş yaklaşımla devlet bütçesi; ekonomik gelişme, tam çalışma, fiyat istikrarı, ödemeler dengesi gibi ulusal ekonominin gereklerini yerine getiren bir araç olmakla birlikte, devletin yapacağı hizmetleri sınıflandırarak devletin gelir gider dengesini ekonomi içinde kurabilen, bunun için hizmet programlarına mali kaynak tahsis eden, geçmiş ve gelecekle ilgili gerek kamu oyu gerekse parlamentoya bilgi veren hukuki bir belge, bir araç olarak tanımlanmaktadır (Coşkun, 2000; 13).

Devlet muhasebesi ise bütçe uygulamalarında, gelir ve giderlerin düzenli dökümantasyonu ve gruplandırılması, uygulama sonuçlarının anlamlı ve faydalanılabilir biçimde rapor edilmesi ve bu işlemler sonucu birtakım belgeler düzenlenmesi, gerekli hesapların tutulması, kayıtların bir sistem içinde yürütülmesi ve bu sistemin işleyişine ilişkin birtakım kuralların tespit edilmesi fonksiyonlarını yerine getiren bir sistemdir (Sürmen, 1996; 93).

B. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktası olarak kabul edilebilir.

Ancak geçmiş dönemlerde, ekonomi yönetilirken bilgi ihtiyacı oldukça azdı. Zamanımızda ise hükümetler ekonomilerinin düzene sokulması, yönlendirilmesi ve doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar yüklenmişlerdir. Bu gelişmeler ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi ihtiyacında önemli değişikliklere öncülük etmektedir.

Bu nedenle, etkin kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanmasında, gelişen şartlara göre değişim sağlanmalıdır. Ülkeler arasında artan ilişkiler nedeniyle, bilgi ihtiyacında ortaya çıkan değişikliklere cevap verebilecek bir sistemin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir (T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, 2000; 25).

Bu değişen şartlara uyum sağlamak için, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması geliştirilmiştir. Bu ikisinin arasında, değişik birçok verisyonları olsa bile, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır.

1) Nakit Esaslı Muhasebe

Gelir ve giderleri fiilen tahsil edildiğinde ya da ödendiğinde kayıt altına alan bir sistemdir (Pinson, 2007; 9).

Nakit Esaslı muhasebe, hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığına bakmaz. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar; bütçe gelirleri ve giderlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını yansıtır (Dişli, İpek ve Aydın, 2009; 16).

2) Tahakkuk Esaslı Muhasebe

Olay ya da işlemleri ortaya çıktığında kayıt altına alan bir sistemdir. Örneğin bu sistemde şirketler gelir ve giderlerini nakten tahsil edilmesi ya da ödenmesine bakılmaksızın ortaya çıktığında kaydeder ve görürler (Weygandt, Kimmel ve Kieso, 2009; 101).

Bu 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 yansıtır (Karaarslan, 2002a; 107).

Devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması “**yansıtma tekniği**” kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları aracılığıyla; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Karaarslan, 2002a; 109).

İki Yöntemin Avantaj ve Dezavantajları (Pinson, 2007; 11)

Avantajları

I. Nakit Esaslı Yöntem

- İki yöntemden basit olanıdır.
- Tek taraflı kayıt yöntemine izin verir.
- Vergiler sadece nakten tahsilatlar için ödenir.

II. Tahakkuk Esaslı Yöntem

-İşlemleri ortaya çıktığı dönemde gelir ve giderlere yansıttığından daha analitik bir sistemdir.

Dezavantajları

I. Nakit Esaslı Yöntem

-İşlemleri ortaya çıktıkları dönemdeki gelir ve giderlere yansıtmaz.

II. Tahakkuk Esaslı Yöntem

-Daha karışık bir sistem olan çift taraflı kayıt sisteminin kullanılması gerekir.

-Gelir vergisi faturalanmış ancak henüz tahsil edilmemiş gelirler üzerinden ödenir.

C) Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Nedenleri

Devlet muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kerimoğlu, 2002; 15);

- Genel yönetimin tamamına hitap eden muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planı yoktur. Doğal olarak kamu kurumlarında muhasebe birliği yoktur.
- Muhasebe sistemi özellikle bütçe uygulamasına odaklanmıştır.
- Muhasebe sistemleri bazı istisnalar hariç, nakit esasına dayanmakta, dolayısıyla yeterli veri üretilmemektedir.
- Özellikle genel ve katma bütçeler için hazırlanan hesap planında hesaplar, muhasebe ve raporlama mantığına uygun değildir.
- Devlet muhasebesi bazı istisnalar hariç, süreklilik göstermemekte, faaliyet ve bütçe uygulamaları sadece ait oldukları dönemde kalmaktadır. Mali işlemlerden, etkileri ileri dönemlerde ortaya çıkacak olanlar, kayıt altına alındıkları yılda kalmakta, ileriye taşınmamaktadır.
- Sosyal güvenlik kuruluşları kısmen hariç olmak üzere, devlet muhasebe sistemleri mali raporlamaya ve sonuç üretmeye uygun değildir.
- Devletin mal varlıkları tespit edilememekte ve raporlanamamaktadır.
- Muhasebe sistemlerinin kapsamı dardı, detaylı bilgi üretilmemektedir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi genel bütçeli idareler ile katma bütçeli kuruluşları kapsamaktadır. Bunların dışındaki kurumlar ise kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmuştur. Böylelikle bu şekilde oluşan muhasebe sistemleri ile mevcut devlet muhasebe sistemi arasındaki muhasebe esasları ve defter ve belge düzenindeki farklılıklar kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonunu mümkün kılmamaktadır (DPT, 2000, s.78).

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği ve dolayısıyla mali raporların üretildiği nakit esaslı muhasebe sistemi, girilen taahhütleri kaydetmemekte, nakit yaratmayan akımları nakit yaratan akımlardan ayıramamakta, bekleyen harcamaları gösterememektedir. Bu yüzden nakit esaslı muhasebe sistemi ödenek ve nakit projeksiyonları yapılmasına elverişli değildir (DPT, 2000, s.80).

D) Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş Sonucu Getirilen Yenilikler

- 1) Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır;

Nakit esaslı sistemden, tahakkuk esaslı sisteme geçilerek devletin varlıkları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgilere tam ve zamanında ulaşma imkanına kavuşulmuştur (www.erkankaraarslan.org).

2) Maddi Duran Varlıklar kayıt altına alınmıştır;

Kamu idarelerince tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunların amortismanları kayıt altına alınmıştır. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesiyle, muhasebe birimleri maddi duran varlıklarının envanter ve değerlemesini yaparak ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarmaktadırlar.

3) Ödenek ve Nakit planlamasına katkı sağlanmıştır;

Bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderler bütçede öngörülmüş olmakla birlikte giderin olduğu zamanda ödenek bulunmaması sebebiyle bütçeleştirilmiş borçlar hesabı vasıtasıyla kayıt altına alınmaktadır. Böylece bütçe çalışmaları sırasında muhasebe bilgilerinden yararlanarak daha sağlıklı bir planlama yapılabilmektedir.

4) Vergi tahakkuk ve tahsilatları takip edilebilmektedir;

Tahakkuk esaslı muhasebeyle vergi gelirleri ortaya çıktıklarında tahakkuk kaydı yapılarak takip edilmekte ve tahsilat sırasında ise yansıtma hesapları vasıtasıyla bütçeye aktarılmaktadır. Böylece vergi gelirlerindeki tahsilat başarısı izlenebilmektedir.

5) Tüm Devlet faaliyetleri Muhasebe Sistemi tarafından kayıt altına alınmıştır;

Daha önce kullanılan muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması ile sonuçlanmakta ve Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktaydı.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesiyle bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve Devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilen bir sistem kurulmuştur. Böylelikle muhasebeden elde edilecek tüm raporlarda Devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir (Karaarslan, 2002b, 9).

6) Devlet muhasebesi bütçe hazırlanmasına katkı sağlamaktadır;

Bütçe mali açıdan devleti daha iyiye götürmek adına yapılmaktadır. Bunu yaparken de geçmiş verilerden yararlanmak gerekir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesiyle tüm faaliyetler hakkında elde edilen muhasebe bilgileri vasıtasıyla daha sağlıklı bir bütçe oluşturmak mümkün hale gelmiştir.

Örneğin Tablo 1 de, devlet muhasebesiyle ilgili Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanarak 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları: Hedef ve Gerçekleşmeleri çıkarılmıştır. Bu tabloda bütçe verileriyle, gerçekleşen bütçe verileri karşılaştırılmıştır. Buna göre 2007 yılı sonunda faiz dışı giderler başlangıç ödeneğine göre yaklaşık 2,7 milyar TL daha yüksek düzeyde çıkarken toplam harcamalar ise başlangıç ödeneğinin altında kalmıştır. Bu gelişme ise esas olarak faiz harcamalarının, döviz kurunun yıl içinde tahmin edilenden düşük olması nedeniyle başlangıç ödeneğinden yaklaşık olarak 4,2 mil-

Hedef ve Gerçekleşmeler

	(milyon YTL)			Artış Oranları (%)		GSYİH'ya Oranları		
	Bütçe	Gerç.		2007(B)/	2007(G)/	Bütçe	Gerç.	
		Tah.	Gerç.	2006	2006		Tah.	Gerç.
Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları	204.989	202.853	203.501	15,08	14,25	32,41	31,33	31,43
Faiz Hariç Harcamalar	152.043	153.853	154.769	15,04	17,10	24,04	23,76	23,90
Personel Harcamaları	43.670	44.112	43.555	15,49	15,19	6,91	6,81	6,73
Memur	38.782	38.968	38.403	15,72	14,53	5,82	5,71	5,82
İşçi	3.558	3.594	3.448	10,22	6,74	0,58	0,56	0,53
Diğer	3.330	3.550	3.708	18,93	32,36	0,53	0,55	0,57
Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi	10.102	5.880	5.801	99,05	14,30	1,60	0,91	0,90
Memur	7.382	4.872	4.756	75,56	13,12	1,17	0,75	0,73
İşçi	630	648	604	12,98	8,27	0,10	0,10	0,09
Diğer	2.089	362	441	568,79	41,00	0,33	0,06	0,07
Mal ve Hizmet Alımları	15.587	21.862	22.154	-17,97	16,59	2,46	3,38	3,42
Sağlık Giderleri	165	6.384	6.624	-96,92	23,82	0,03	0,99	1,02
Yeşil Kart		3.750	3.914		34,47		0,58	0,60
İlaç			1.309		41,88			
Tedavi			2.804		31,02			
Diğer Sağlık Harc.	165	2.634	2.710	-93,23	11,12	0,03	0,41	0,42
Savunma ve Güvenlik	8.166	8.370	7.576	8,98	1,11	1,29	1,29	1,17
Diğer Cari Harc.	7.257	7.108	7.954	17,83	29,15	1,15	1,10	1,23
Faiz Harcamaları	52.946	49.000	48.732	15,19	6,02	8,37	7,57	7,53
Cari Transferler	60.863	63.121	63.249	22,09	26,88	9,62	9,75	9,77
KİT ve Kamu Bank. Görev Zararı	1.005		1.401	6,07	47,89	0,16	0,00	0,22
Sos. Güv. Kur.	31.589	33.224	33.063	27,37	33,31	4,99	5,13	5,11
SSK	11.164	25.971	25.823	-13,16	100,87	1,77	4,01	3,99
BK								
Emekli Sandığı	8.042			6,07		0,96		
Gen. Sağ. Sig.	8.809					1,36		
Görev Zararları	5.774	7.253	7.240	-7,80	15,88	0,91	1,12	1,12
İşsizlik Sigortası	760	790	808	15,68	22,91	0,12	0,12	0,12
Gelir Payları	16.388	15.772	17.158	16,03	21,48	2,59	2,44	2,65
Yerel Yönetimler	13.633	13.120	13.288	25,00	21,82	2,16	2,03	2,05
Fon ve Diğ.	2.756	2.652	3.872	-14,36	20,33	0,44	0,41	0,60
Tarımsal Destekleme	5.250	5.578	5.555	10,60	17,02	0,83	0,86	0,86
Doğrudan Gel. Desteği	1.710	1.640	1.640	-36,67	-39,26	0,27	0,25	0,25
Ürün Destekleme	1.150	1.270	1.708	4,07	54,61	0,18	0,20	0,26
Diğer	2.390	2.668	2.207	153,72	134,25	0,38	0,41	0,34
Yerel Yönetimlere Haz. Yrd.	1.471	1.674	1.706	-9,70	4,71	0,23	0,26	0,26
Köy Hizmetleri	1.400	1.604	1.488	-3,39	2,70	0,22	0,25	0,23
Diğer Cari Transferler	5.404	6.084	4.959	38,83	27,40	0,85	0,94	0,77
Sermaye Giderleri	12.104	11.688	12.915	0,05	6,76	1,91	1,81	1,99
Sermaye Transferleri	3.647	3.580	3.543	38,32	34,34	0,58	0,55	0,55
Yerel Yönetimlere Ser. Tr.	2.509	2.850	2.523	16,19	16,82	0,40	0,44	0,39
Köy Hizmetleri						0,00	0,00	0,00
KöyDes	2.000	2.000	2.000	43,20	43,20	0,32	0,31	0,31
BelDes	300	350	299			0,05	0,05	0,05
Diğer	509	500	223	10,00	-51,72	0,08	0,08	0,03
Kıbrıs	210	184	172	28,52	4,96	0,03	0,03	0,03
Diğer	928	546	849	195,42	169,99	0,15	0,08	0,13
Borç Verme	3.695	3.612	3.552	-35,05	-37,56	0,58	0,56	0,55
Yedek Ödenekler	2.375					0,38		

Tablo 1: 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları

Kaynak: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, Mali İzleme Raporu, 2007 Yılı, Aralık Ayı Bütçe Sonuçları.

yar TL daha düşük gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır (Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, s.9).

Aynı şekilde yıllar arası verilerden de yararlanarak bütçeyle ilgili değişim ve gelişimler izlenebilmektedir. İşte devlet muhasebesi verileri bu bağlamda bir analiz yapılmasına ve de bütçenin daha sağlıklı bir şekilde oluşturulmasına katkı sağlamaktadır.

III. Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi

Çalışmamızın uygulama bölümünde bütçe hesaplarının işleyişi ile ilgili kısaca bilgiler verilip, örnek uygulamalara yer verilecektir. Böylece nakit esaslı muhasebeden, tahakkuk esaslı muhasebeye entegrasyonun nasıl sağlandığı ifade edilmeye çalışılacaktır.

A) 80 Bütçe Gelir Hesapları (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2006; 400-401)

Bütçe gelir hesapları hesap grubu, nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır.

Bütçe gelir hesapları, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak “800 Bütçe Gelirleri Hesabı” ile “805 Gelir Yansıtma Hesabı” hesaplarından oluşur.

Hesap grubuna ilişkin işlemler şu şekilde sıralanabilir:

- Kapsama dâhil kamu idarelerinin bütçe gelirleri hesabı, Bakanlıkça belirlenen bütçe ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır.
- Bütçe gelirleri yardımcı hesaplarına ait hata düzeltmeleri, yanlış kaydedilen yardımcı hesap kodundan düşülmek ve ilgili yardımcı hesap koduna eklenmek üzere düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile muhasebe kaydı yapılmak suretiyle gerçekleştirilir.
- Bütçeyle ilgili olarak faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların gerek bütçe gelirleri hesabıyla gerekse bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabıyla ilişkilendirilmesinde gelir yansıtma hesabı kullanılır. Bütçe gelirleri hesabının bakiyesi ile bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının bakiyesi arasındaki fark, gelir yansıtma hesabının bakiyesine eşittir.
- Yabancı para cinsinden yapılan ödemelerde bankaca, kur değişimi dolayısıyla verilen talimattan daha az bir tutar aktarıldığı durumlarda, oluşan olumlu kur farkları her bir işlem için, gelirler hesabına kaydedilerek bütçe gelirleri hesabına yansıtma işlemi yapılır. Muhasebeleştirme belgesine yabancı para cinsinden yapılan ödemeye esas talimat ve ilgili hesap özet cetveli eklenir.

1) 800 Bütçe Gelirleri Hesabı ve 805 Gelir Yansıtma Hesabı'nın İşleyişi

Aşağıdaki örneklerden görüldüğü üzere devlet muhasebesi kayıt sistemi ile tekdüzen kayıt sistemi görünüm olarak farklılık arz etmektedir.

Örnek; Mükellef A Nisan-Haziran 2012 Dönemine ait 950,00 TL tutarındaki geçici vergi beyannamesini 14.08.2012 tarihinde Erzurum Vergi Dairesine vermiştir.

a) Tahakkuk Kaydı

14.08.2012			
120	Gelirlerden Alacaklar H.	950,00	
600	Gelirler H.		950,00

b) Tahsilat Kaydı

Tahakkuka alınan tutar 17.08.2012 tarihinde nakten tahsil edilmiştir.

17.08.2012			
100	Kasa H.	950,00	
120	Gelirlerden Alacaklar H.		950,00
805	Gelir Yansıtma Hesabı	950,00	
800	Bütçe Gelirleri Hesabı		950,00

Örnek; 01/12/2012 tarihinde, Milli Eğitim'de görevli öğretmen B ye fazla ücret ödendiği için kişi borcu tahakkuk ettirilmiştir.

a) Tahakkuk Kaydı

01.12.2012			
140	Kişilerden Alacaklar (Al. Aslı)	660,00	
140	Kişilerden Alacaklar (Al. Faizi)	5,00	
600	Gelirler (Kişiler. Alacak.)		660,00
600	Gelirler (Kişiler. Al. Faizi)		5,00

b) Tahsilat Kaydı

Kişi borcunu, öğretmen B, 02/12/2012 tarihinde, mal müdürlüğü veznesine yatırmıştır.

02.12.2012			
100	Kasa	665,00	
140	Kişilerden Al. (Al. Aslı)		660,00
140	Kişilerden Al. (Al. Faizi)		5,00
800	Bütçe Gelirleri Hesabı		660,00
800	Bütçe Gelirleri Hesabı		5,00
805	Gelir Yansıtma Hesabı	665,00	

Görüldüğü üzere tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, bir işlem nakten tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın ortaya çıktığında tahakkuk kaydı yapılarak muhasebeleştirilmiştir. Daha sonra da nakten tahsilat yapıldığında bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilerek tahsilat kaydı yapılmıştır. Buna göre tahakkuk esaslı sisteme baktığımızda, muhasebe işlemlerini iki bölüme ayırabiliriz. Birincisi bir işlemin tahakkukla ilgili bölümü, ikincisi ise bütçeye aktarılması gereken işlemlerin bütçe hesaplarına aktarılması bölümüdür. Bütçe gelirine aktarma işlemi ise yansıtma hesabı aracılığıyla yapılmaktadır.

Bundan sonraki örneklerimizde tahakkuk kaydına yer verilmeyip, asıl konumuz olan bütçe hesaplarıyla ilgili örnekler verilecektir.

2) *Bütçe Geliri Hesabının Borç Çalıştığı Durumlar için Hesabın İşleyişi*

Örnek; Mükellef A dan, önceden tahakkuku verilmiş olan 500.00 TL tutarındaki vergi borcuna karşılık aynı tutarda banka çeki alınmıştır.

05.11.2012			
101	Alınan Çekler H.	500,00	
120	Gelirlerden Alacaklar H.		500,00
805	Gelir Yansıtma Hesabı	500,00	
800	Bütçe Gelirleri Hesabı		500,00

Bankadan aynı yıl içinde gelen yazıdan, tahsil için gönderilen çekin karşılığının olmadığı anlaşılmıştır.

05.12.2012			
120	Gelirlerden Alacaklar H.	500,00	
101	Alınan Çekler H.		500,00
800	Bütçe Gelirleri Hesabı	500,00	
805	Gelir Yansıtma Hesabı		500,00

B) 81 Bütçe Gelirlerinden Ret Ve İade Hesapları (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2006; 406-408)

Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesap grubu, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için kullanılır.

Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabından oluşur.

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı'nın İşleyişi

Hesaba ilişkin işlemler şu şekilde sıralanabilir;

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bütçe gelirlerinden yapılacak ret ve iadeler, Bakanlıkça (Gelir İdaresi Başkanlığı) belirlenecek usul ve esaslara göre gerçekleştirilir.
- Bütçe gelirleri hesabından yapılacak ret ve iadelerde; vergi dairelerinde “Düzeltilme Fişi”, diğer muhasebe birimlerinde “Düzeltilme ve İade Belgesi” düzenlenir. Bütçe gelirlerinden yapılacak ret ve iade işlemlerinde muhasebe işlem fişi muhasebeleştirme belgesi olarak kullanılır.

Örnek; Mükellef A dan, daha önce tahakkuku verilen 450,00 TL tutarındaki basit usulde gelir vergisi borcuna karşılık 600,00 TL tahsilat yapılmıştır.

28.02.2012			
100	Kasa H.	600,00	
120	Gelirlerden Alacaklar H.		600,00
805	Gelir Yansıtma Hesabı	600,00	
800	Bütçe Gelirleri Hesabı		600,00

Yapılan yanlışlık sonradan fark edilmiş ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmıştır.

01.03.2012			
120	Gelirlerden Alacaklar H.	150,00	
333	Emanetler H.		150,00
810	Bütçe Gelir. Ret ve İadeler H.	150,00	
805	Gelir Yansıtma Hesabı		150,00

C) 83 Bütçe Gider Hesapları (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2006; 410-411)

Bütçe gider hesapları hesap grubu, nakden veya mahsuben yapılan her türlü bütçe giderinin, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır.

Kapsama dâhil kamu idarelerinin bütçe gideri ödemeleri bu grup içinde açılacak bütçe giderleri, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar, bütçeden mahsup edilecek ödemeler ve geçen yıl bütçe mahsupları hesaplarına kaydedilir.

Bütçe gider hesapları, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

- 830 Bütçe Giderleri Hesabı
- 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
- 833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

Hesap grubuna ilişkin işlemler şu şekilde sıralanabilir:

- Kapsama dâhil kamu idarelerinin bütçe gider hesapları, Bakanlıkça belirlenen bütçe ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır.
- Bütçeyle ilgili olarak faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilen tutarların, ilgisine göre bütçe giderleri hesabı, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesabıyla ilişkilendirilmesinde gider yansıtma hesabı kullanılır. Maliyet hesaplarını kullanacak kamu idarelerinde maliyet hesaplarına kaydedilen tutarlardan bütçeyle ilgili olanların bütçe giderleri hesabı ile ilişkilendirilmesinde de yansıtma hesabı kullanılır. Bu durumda, maliyet hesaplarından giderler hesabına aktarılan tutarların yevmiye kaydında bütçe giderleri hesabına yer verilmez. Bütçe giderleri hesabı, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı, bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı ve geçen yıl bütçe mahsupları hesabının borç bakiyeleri toplamı ile gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi her zaman birbirine eşittir.
- Ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı ile bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına borç kaydedilmiş tutarların bütçeleştirilmesinde bütçe giderleri hesabına borç, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı veya bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabına alacak kaydı yapılır. Ancak, gider yansıtma işlemi yapılmaz. Bunun dışında, hesap düzeltmeleri de dâhil bütçe ile ilgili olarak faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarına kaydedilen tüm giderlerin gider yansıtma işlemi yapılır.
- Ödeneğine mahsup edilecek harcamalar hesabı ile bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabında kayıtlı tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgeleri, malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek bütçeleştirme işlemleri tamamlanır.
- Yabancı para cinsinden yapılan ödemelerde bankaca, kur değişimi dolayısıyla verilen talimattan daha fazla bir tutar aktarıldığı durumlarda, doğan olumsuz kur farkları işlem tarihinde her bir işlem için giderler hesabına kaydedilerek bütçe giderleri hesabına yansıtma işlemi yapılır. Muhasebeleştirme belgesine yabancı para cinsinden yapılan ödemeye esas talimat ve ilgili hesap özet cetveli eklenir.
- Bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır.

1) 830 Bütçe Giderleri Hesabı ve 835 Gider Yansıtma Hesabı'nın İşleyişi

Örnek; Valilik hizmetlerinde kullanılmak üzere 1.500,00 TL ye 1 adet fotokopi makinesi satın alınmış olup, ödemesi yapılmak üzere nakit talep edilmiştir.

01.12.2012			
255	Demirbaşlar H.	1.500,00	
325	Nakit T. ve Tahsis. H.		1.500,00
830	Bütçe Giderleri H.	1.500,00	
835	Gider Yansıtma Hesabı		1.500,00

2) 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı'nın İşleyişi

Örnek; Hükümet konağına ait Nisan-Haziran döneminde kullanılan elektrik tüketimine ilişkin 2.000,00 TL tutarındaki fatura ödenek bulunmadığından bütçeleştirilmiştir.

01.07.2012			
630	Giderler H.	2.000,00	
323	Bütçeleştirilmiş Borç. H.		2.000,00
831	Ödeneğine Mahsup Ed. Har. H.	2.000,00	
835	Gider Yansıtma Hesabı		2.000,00

3) 833-Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı'nın İşleyişi

Örnek; Vadesinde ödenmezse gecikme faizi doğuracak risk kapsamındaki 500.000,00 TL lik dış borç, risk hesabına alınmıştır.

01.12.2012			
630	Giderler H.	500.000,00	
103	Verilen Çek ve Gön. Emri H.		500.000,00
833	Bütçeden Mahsup E. Öde. H.	500.000,00	
835	Gider Yansıtma Hesabı		500.000,00

D) 89 Bütçe uygulama sonuçları (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2006; 424-426)

- Bütçe uygulama sonuçları hesap grubu, bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplardan bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.
- Bütçe uygulama sonuçları, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabından oluşur.

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı'nın İşleyişi

Bütçe uygulama sonuçları hesabına borç ve alacak kaydedilecek tutarlar aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

1) Dönem sonunda bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 830-Bütçe Giderleri Hesabına alacak kaydedilir.

2) Dönem sonunda bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabına alacak kaydedilir.

3) Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gelir yansıtma hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 805-Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Dönem sonunda, bütçe gelirleri hesabının alacak bakiyesi bu hesaba alacak, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına borç kaydedilir.

2) Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi bu hesaba alacak, 835-Gider Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.

3) Bütçe uygulama sonucunun üretilmesinden sonra, gelir yansıtma hesabının alacak bakiyesi vermesi durumunda bakiyesi bu hesaba alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.

Örnek; Burdur Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 2007 yılı sonu itibariyle, 800-Bütçe Gelirleri Hesabı, 805-Gelir Yansıtma Hesabı, 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı, 830-Bütçe Giderleri Hesabı ve 835-Gider Yansıtma Hesabında Yer alan tutarlar aşağıdaki gibidir: (Dişli, Aydın ve İpek, 2009; 505)

800-Bütçe Gelirleri Hesabı		810-Bütçe Gelir. Ret ve İadeler H.	
	49.411.800,00	179.100,00	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		830-Bütçe Giderleri H.	835- Gider Yansıtma Hesabı
49.411.800,00	179.100,00	15.000,00	15.000,00
31.12.2007			
800	Bütçe Gelirleri H.	49.411.800,00	
835	Gider Yansıtma Hesabı	15.000,00	
895	Bütçe Uygulama Sonuç. H.		49.411.800,00
895	Bütçe Uygulama Sonuç. H.	49.411.800,00	
810	Bütçe Gel. Ret ve İade. H.		179.100,00
805	Gelir Yansıtma H.		49.232.800,00
830	Gider Yansıtma H.		15.000,00

Yukarıdaki işlemler için örnek sayısını artırmak mümkün olmakla birlikte her bir hesap için tek örnek verilerek konunun anlaşılacağı düşünülmüştür.

IV. Sonuç

Ülkemizde geçmişte kullanılan devlet muhasebe sistemi, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğin-

de, harcamaların ise ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Ancak bu sistemle elde edilen muhasebe bilgi ve raporları günümüz ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmiş, nihayet maddi duran varlıklar dahil, ortaya çıkan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen Tam Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi'ne geçilmiştir.

Günümüzde kullanılan tahakkuk esaslı sistemde, muhasebe işlemlerini iki bölüme ayırabiliriz. Birincisi bir işlemin tahakkukla ilgili bölümü, ikincisi ise bütçeye aktarılması gereken işlemlerin bütçe hesaplarına aktarılması bölümüdür. Bu iki bölüm arasındaki entegrasyon ise yansıtma hesapları aracılığıyla yapılmaktadır.

Bu çalışmada yukarıda bahsedilen entegrasyonun nasıl sağlandığı ile ilgili özellikle bütçe hesapları bağlamında örnek yevmiye kayıtlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuç itibarıyla günümüz Devlet Muhasebe Sisteminde hem bütçeyi ilgilendiren işlemleri hem de devletin diğer faaliyetlerini ayrı hesaplarda takip edilebilmenin ve raporlamanın mümkün olduğu, devletin mali durumunu görebilmek açısından da mevcut sistemin son derece yararlı olduğu görülmektedir.

Kaynaklar

- Coşkun, G. (2000), *Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Dişli, M., İpek, M. ve Aydın, B. (2009), *Merkezi Yönetim Muhasebesi*, Ankara.
- Karaarslan, E. (2002), "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi" *Maliye Dergisi*.
- Karaarslan, E. (2002), "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri" *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17.
- Kerimoğlu, B. (2002), "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17.
- "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği", (2006), *T. C. Resmi Gazete*, 26392, 30 Aralık 2006.
- Pinson, L. (2007), *Keeping the books: basic recordkeeping and accounting for the successful small business*, 7th ed., USA.
- Sürmen, Y. (1996), "Türkiye'de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:92.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (2000), "VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara.
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, Mali İzleme Raporu (2007), "2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları".
- Weygandt, J., Kimmel, P., Kieso, D. (2009), *Accounting Principles* John Wiley & Sons, Inc., USA.
- İnternet Erişimli Kaynaklar
<http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/20.pdf> s.13 (25/11/2011)
<http://tdk.org.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=B%C3%BCt%C3%A7e> (01/11/2011)