

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ
VE BİR ÖRNEK UYGULAMA**

Oğuz Sabit URAL

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Nilgün KUTAY

2008

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../.....

OĞUZ SABİT URAL

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Oğuz Sabit Ural
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe
Tez Konusu : Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**
ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama

Oğuz Sabit Ural

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Devletlerin para ve mali politikalar aracılığıyla ekonominin tüm unsurları ile etkileşim içerisine girişinin günden güne artması, ekonomi içerisindeki mali nitelikteki işlemlerin raporlanmasını temin eden devlet muhasebesi anlayışının kabuk değiştirmesine neden olmuştur. Dolayısıyla tüm dünyada sadece bütçe uygulama sonuçlarını gösteren nakit esaslı devlet muhasebesinden mali içerikli tüm olayların tahakkuk ettiğinde kayıt altına alındığı tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçiş hızlanmıştır. Küreselleşme olgusu ve Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi dünya çapındaki kuruluşların devlet muhasebesinde yeknesaklığı sağlamak amacıyla yaptığı çalışmalar, Türkiye’de de devlet muhasebesi sisteminin dünya ile uyumlaştırılması çabalarını arttırmıştır.

Türkiye’nin yaşadığı ekonomik krizler, Avrupa Birliği ve Uluslararası Para Fonu ile sürdürülen müzakereler, Türkiye’nin mali sisteminin vergi harcamaları gibi uygulamaları nizami bir biçimde raporlayamıyor oluşu mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlayabilecek bir mali reformun yapılmasını zaruri hale getirmiştir. Bu nedenle 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesi ile başlayan çalışmalar 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun çıkarılmasıyla ciddi bir boyut kazanmıştır. Mali reform olarak nitelendirilebilecek bu adım ile Türkiye’de ulusal ekonominin sınıflandırması yapılmış, analitik bütçe oluşturulmuş ve genel yönetim kapsamındaki tüm kuruluşlarda tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmiştir.

Tez çalışması kapsamında Türkiye’de devlet muhasebesinin gelişim süreci; mali reform gereksinimi, 5018 sayılı yasa ve bu yasa ile beraber ortaya çıkan alt mevzuat çalışmaları analiz edilmiş özellikle de tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, çerçeve hesap planı ile birlikte detaylı bir biçimde incelenmiştir. Örnek uygulama kapsamında ise Ege Üniversitesinin muhasebe hizmetlerini gören Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan Stratejik Plan, İdari Faaliyet Raporu çerçevesinde üniversitenin mali ve yönetsel yapısı ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Mali Saydamlık, Hesap Verilebilirlik, Kamu Mali Reformu, Nakit Esası, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.

ABSTRACT

Master Thesis

Accrual Based Government Accounting and Sample Practice

Oğuz Sabit Ural

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department Business Administration
Accounting Program**

Increase in the integration of governments with the economic structure's elements via the monetary and fiscal policies caused a change in the philosophy of government accounting which provides reporting of fiscal transactions in the economic system. Therefore, many countries started to pass from cash based government accounting system that shows only budget practice results to the accrual based government accounting which provides the recording and the costing of almost all the public service process when the fiscal events are just accrued. Globalization concept and the activities realized by the European Union, World Bank and International Monetary Fund obtained sole system in the government accounting has expanded the studies in Turkey in order to harmonize government accounting system with government accounting system of the other developed countries.

The economic crisis in Turkey, the negotiations with the European Union and International Monetary Fund; the problems in the fiscal system like tax expenses and semi-fiscal operation executions made indispensable, the realization of fiscal reform which may provide fiscal transparency and accountability. In Turkey, fiscal reform activities has began with "Project of Public Fiscal Administration" in 1995 and then has gained a serious dimension with the publication of Law of Fiscal Control and Administration of Public in 2003. So, national economy was classified. Analytic Budget System was formed and the establishments which take place in the general administration of public have passed to the accrual based government accounting system.

In the thesis study, the development process of government accounting in Turkey; the causes of fiscal reform necessity; the law of fiscal control and administration of public and the other related sub-laws were analyzed. Especially accrual based government accounting and the account plan was observed in a detailed manner. In the sample study Strategy Development Department Chairmanship of Ege University was chosen and the administrative and fiscal structure of Ege University was analyzed via Strategic Plan and Administrative Activity Report that were published in 2007.

Key Words: Fiscal Transparency, Fiscal Accountability, Public Fiscal Reform, Cash Based, Accrual Based Government Accounting.

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ
VE BİR ÖRNEK UYGULAMA**

YEMİN METNİ	ii
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xv
TABLO LİSTESİ	xvi
EKLER LİSTESİ	xvii

GİRİŞ	1
-------	---

**BİRİNCİ BÖLÜM
DEVLET MUHASEBESİ**

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI	3
1.2. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ	5
1.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi	5
1.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi	6
1.2.3. Constante Muhasebe Sistemi	7
1.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi	7
1.3. DEVLET MUHASEBESİ KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER AÇISINDAN DEVLET MUHASEBESİNİN SINIFLANDIRILMASI	7
1.3.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	8
1.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	9
1.3.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	9
1.3.4. Tam Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	10
1.4. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN DEVLET MUHASEBESİ	11

1.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	11
1.4.2. Kişilik Kavramı	12
1.4.3. Süreklilik Kavramı	12
1.4.4. Dönemsellik Kavramı	12
1.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı	12
1.4.6. Maliyet Esası Kavramı	13
1.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	13
1.4.8. Tutarlılık Kavramı	13
1.4.9. Tam Açıklama Kavramı	13
1.4.10. İhtiyatlılık Kavramı	14
1.4.11. Önemlilik Kavramı	14
1.4.12. Özün Önceliği Kavramı	14
1.5. DEVLET MUHASEBESİ ESKİ SİSTEMİ	14
1.5.1. Amaçlar Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	16
1.5.2. Hukuki Dayanak Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	16
1.5.3. Dönem Sonu İşlemleri Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	16
1.5.4. Denetim Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	17
1.5.5. Değerleme Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	17
1.5.6. Muhasebe Sistemi İle Hesap Planı Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	18
1.5.7. Yöntem Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	19
1.5.8. Diğer Açılardan Devlet Muhasebesi Eski Sistemi	19
1.5.9. Devlet Muhasebesi Eski Sistemine Eleştiriler	19
1.6. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ	20
1.7. ULUSAL EKONOMİNİN SINIFLANDIRILMASI	27
1.7.1. Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırması Konusunda Yapılan Çalışmalar	28
1.7.2. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)	29
1.7.3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)	29

1.7.4. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)	29
1.7.5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS)	30
1.8. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU	32
1.8.1. Kanunun Çıkarılmasını Gerektiren Nedenler	32
1.8.2. Mali Saydamlığın Uluslararası Boyutu	32
1.8.3. Mali Saydamlığın Ulusal Boyutu	33
1.8.3.1. Vatandaşlık Bilinci İle Vergi Ödeme Bilinci Arasındaki Kopukluğun Giderilmesi	34
1.8.3.2. Bütçe Süreçlerine İlgili Gösterilmesi	35
1.8.3.3. Demokratikleşme Talebinin Düzeyi	35
1.8.3.4. Siyasi ve Bürokratik Sahiplenme Derecesi	35
1.8.4. Mali Saydamlığın Ülkemizde Öneminin Artmasına Yol Açan Dinamikler	36
1.8.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Hakkında Genel Bilgi	40
1.8.6. 5018 Sayılı Yasa İle Getirilen Belli Başlı Düzenlemeler	41
1.8.6.1. Kanuna Tabi Kuruluşlar Yönünden Getirilen Düzenlemeler	41
1.8.6.2. Bütçelerle İlgili Yapılan Düzenlemeler	42
1.8.6.3. Bütçe Uygulamasında Sorumluluk	44
1.8.6.4. Ön Mali Kontrol	45
1.8.6.5. Raporlama	46
1.8.6.6. İç Kontrol	46
1.8.6.7. İç Denetim	47
1.8.6.8. Dış Denetim	47
1.8.6.9. Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıklarının Kaldırılması	49
1.8.6.10. Zorunlu Bağış ve Yardımlar	49
1.8.6.11. Ödenemeyen Tutarlar Konusunda Yapılan Düzenlemeler	50
1.8.6.12. Zamanaşımı Başlangıcı Konusunda Yapılan Düzenleme	50
1.8.6.13. Ödemelerde Öncelik Sırası Konusunda Yapılan Düzenleme	50
1.8.6.14. Ödenek Yokluğu Nedeniyle Ödenemeyen Tutarların Devlet Hesaplarına Alınması Konusunda Yapılan Düzenleme	51

İKİNCİ BÖLÜM
TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ

2.1.	DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ	52
2.2.	TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ	56
2.3.	TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ MEVZUATI	57
2.3.1.	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Devlet Muhasebesi İle İlgili Hükümleri	60
2.3.1.1.	Muhasebe Sistemi	61
2.3.1.2.	Mali İstatistikler	63
2.3.1.3.	Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları	64
2.3.1.4.	Strateji Geliştirme Birimleri	66
2.3.1.5.	Muhasebe Birimi	66
2.3.1.6.	Üst Yönetici	66
2.3.1.7.	Harcama Yetkilisi	67
2.3.1.8.	Gerçekleştirme Görevlileri	68
2.3.2.	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	68
2.3.2.1.	Temel Muhasebe Kavramları ve İlkeleri	69
2.3.2.1.1.	Temel Kavramlar	69
2.3.2.1.2.	Faaliyet Sonuçları Tablosu İlkeleri	70
2.3.2.1.3.	Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu İlkeleri	71
2.3.2.1.4.	Bilanço İlkeleri	71
2.3.2.1.5.	Varlıklara İlişkin İlkeler	72
2.3.2.1.6.	Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	74
2.3.2.1.7.	Özkaynaklara İlişkin İlkeler	75
2.3.2.1.8.	Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler	75
2.3.2.2.	Genel Yönetim Muhasebe Standartları Kuralları ve Uygulaması	76
2.3.2.2.1.	Muhasebe İşlemi	76
2.3.2.2.2.	İşlemlerin Belgeye Dayanması ve Belge Düzeni	76
2.3.2.2.3.	Kayıt Zamanı, Kamu Gelir ve Giderleri İle Bütçe Gelir ve Giderlerinin Yılı	77
2.3.2.2.4.	Çift Taraflı Kayıt Sistemi	77

2.3.2.2.5. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi	77
2.3.2.2.6. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri	77
2.3.2.2.7. Mali Olan ve Mali Olmayan Varlıkların Sınıflandırılması	78
2.3.2.2.8. Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	79
2.3.2.2.9. Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması	79
2.3.2.2.10. Yeniden Değerleme Uygulaması	80
2.3.2.2.11. Değer ve Miktar Değişimleri	81
2.3.2.2.12. Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri	82
2.3.2.2.13. Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri	82
2.3.2.2.14. Sosyal Yardımlar	83
2.3.2.2.15. Gayri Safilik İlkesi	83
2.3.2.2.16. Taahhütler İle Garantilerin Kaydı ve Değerlemesi	83
2.3.2.2.17. Şartlı Bağış ve Yardımlar	84
2.3.2.2.18. Bütçe Ödenek İşlemleri	84
2.3.2.2.19. Kesin Hesap	84
2.3.2.2.20. Hesap Verme Sorumluluğu	84
2.3.2.3. Çerçeve Hesap Planı	85
2.3.2.4. Mali Raporlama	94
2.3.2.4.1. Raporlama Birimi	95
2.3.2.4.2. Mali Tabloların Hazırlanmasından Sorumlu Olanlar	95
2.3.2.4.3. Mali Tabloların Konsolide Edilmesi	96
2.3.2.4.4. Mizanlar	96
2.3.2.4.5. Düzenlenecek Temel Mali Tablolar	97
2.3.2.4.6. Bilanço	97
2.3.2.4.7. Faaliyet Sonuçları Tablosu	98
2.3.2.4.8. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu	98
2.3.2.4.9. Nakit Akım Tablosu	99
2.3.2.4.10. Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu	100
2.3.2.4.11. İç Borç Değişim Tablosu	100
2.3.2.4.12. Dış Borç Değişim Tablosu	100
2.3.2.4.13. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu	100
2.3.2.4.14. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	101
2.3.2.4.15. Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu	101

2.3.2.4.16. Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu	101
2.3.2.4.17. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	102
2.3.2.4.18. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	102
2.3.2.4.19. Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu	102
2.3.2.4.20. Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu	102
2.3.2.4.21. Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu	103
2.3.2.4.22. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	103
2.3.2.4.23. Bütçe Giderleri Ve Ödenekler Tablosu	103
2.3.2.4.24. Raporlama Süreleri	104
2.3.2.4.25. Mali Tabloların Bakanlığa Gönderilmesi	104
2.3.2.5. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler ve Temel Yanlılıklar	104
2.3.2.6. Muhasebe Dönemi ve Dönem Sonu İşlemleri	105
2.3.3. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	107
2.3.3.1. Yevmiye Sistemi, Muhasebeleştirme Belgeleri ve Açılış Kayıtları	107
2.3.3.2. Kullanılacak Defterler ve Kayıt Düzeni	109
2.3.3.3. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Muhasebesi Hesap Planı	109
2.3.3.4. Muhasebe Dönemi, Dönem Başı İşlemleri, Dönem Sonu İşlemleri ve Yönetim Dönemi	118
2.3.3.4.1. Dönem Sonu İşlemleri	118
2.3.3.4.2. Dönem Başı İşlemleri	121
2.3.3.5. Mali Raporlama	123
2.3.3.6. Muhasebe Birimlerinde Bulunan Değerlerin Yıl Sonu Sayımları	123
2.3.4. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	124
2.3.4.1. Strateji Geliştirme Birimlerinin Görevleri	125
2.3.4.2. Strateji Geliştirme Birimlerinin İş ve İşlemleri	128
2.3.4.3. Bütçe İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi ve Kaydedilmesi	130
2.3.4.4. Ödenek Gönderme Belgelerinin Düzenlenmesi	130
2.3.4.5. Ön Malî Kontrol İşlemleri	131
2.3.4.6. Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi	132
2.3.4.7. Bütçe Kesin Hesabının Hazırlanması	132

2.3.4.8. Bütçe Uygulama Sonuçlarının Raporlanması	133
2.3.4.9. İdare Faaliyet Raporunun ve Yatırım Değerlendirme Raporunun Hazırlanması	133
2.3.4.10. Malî İstatistiklerin Hazırlanması	133
2.3.4.11. Strateji Geliştirme Birimleri Hakkında Diğer Bilgiler	134
2.3.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Uygulanacak Amortisman ve Tükenme Payı Süre, Yöntem ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ (Sayı: 2006–1)	135
2.3.5.1. Amortisman ve Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar	136
2.3.5.2. Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları	137
2.3.5.3. 2006 Yılı Sonunda Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması	137
2.3.5.4. Amortisman ve Tükenme Payının Muhasebeleştirilmesi	138
2.3.5.5. Amortisman Tabi Duran Varlıkların Deftere Kaydedilmesi	142
2.3.6. Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	142
2.3.6.1. Kesin Hesap Cetvellerinin Hazırlanması ve Gönderilmesi	143
2.3.6.2. Kamu İdarelerince Düzenlenecek Kesin Hesap Cetvelleri	143
2.3.7. Taşınır Mal Yönetmeliği	144
2.4. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	145
2.5. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR	150
2.6. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN MALİ SAYDAMLIĞA VE HESAP VERİLEBİLİRLİĞE KATKISI	157
2.7. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI VE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ	158
2.7.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı	160
2.7.1.1. Kurumsal Sınıflandırma	161
2.7.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırma	163
2.7.1.3. Finansman Tipi Sınıflandırma	165
2.7.1.4. Ekonomik Sınıflandırma	165
2.8. DEVLET MUHASEBESİ VE ÖRGÜTSEL YAPI	169

2.8.1. Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı	169
2.8.2. Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı	172

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA:

T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI

3.1. GENEL BİLGİ	174
3.2. EGE ÜNİVERSİTESİ 2006 YILI İDARE FAALİYET RAPORU	177
3.2.1. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik	178
3.2.2. 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu Hakkında Genel Bilgi	181
3.2.2.1.Ege Üniversitesi Hakkında Genel Bilgiler	181
3.2.2.1.1. Misyon	182
3.2.2.1.2. Vizyon	182
3.2.2.1.3. Yetki, Görev ve Sorumluluklar	182
3.2.2.1.4. İdareye İlişkin Bilgiler	183
3.2.2.1.5. Bilgi ve Teknolojik Kaynaklar	183
3.2.2.1.6. İnsan Kaynakları	185
3.2.2.2. Yönetim ve İç Kontrol Sistemi	187
3.2.2.3. Amaç ve Hedefler	187
3.2.2.4. Mali Bilgiler	196
3.2.2.4.1. Bütçe Uygulama Sonuçları	196
3.2.2.4.2. Ege Üniversitesinin 2006 Yılı Kesin Mizanı ve Bilançosu	201
3.2.2.4.3. Faaliyet Sonuçları Tablosu	203
3.2.2.4.4. Mali Denetim Sonuçları	204
3.2.2.5. Performans Bilgileri	205
3.2.2.5.1. Faaliyet ve Proje Bilgileri	205
3.2.2.5.2. Performans Sonuçları Tabloları	208
3.3. EGE ÜNİVERSİTESİ 2008–2012 STRATEJİK PLANI	210
3.3.1 Paydaş Görüşleri (Kasım 2006)	213
3.3.2 Swot Analizi	214
3.3.3 Ege Üniversitesi Stratejik Amaçları	217

3.3.4	Ege Üniversitesi Stratejik Plan Hedef ve Faaliyetleri	219
3.3.5	Performans Göstergeleri	220
3.3.6	Bütçe Bilgileri	222
3.3.7	Stratejik Plan İzleme ve Değerlendirme Sistemi	222
3.4.	EGE ÜNİVERSİTESİ 2007 YILI KURUMSAL MALİ DURUM VE BEKLENTİLER RAPORU	224
3.4.1.	2007 Yılında Yürütülen Projelere İlişkin Dönemsel Açıklamalar	224
3.5.	UYGULAMAYA İLİŞKİN SONUÇ	228
	SONUÇ	231
	KAYNAKLAR	241
	EKLER	250

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	Araştırma Geliştirme
bkz.	Bakınız
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
ESA 95	Avrupa Hesap Sistemi 1995 (European System Of Accounts)
EUROSTAT	Avrupa İstatistik Ofisi (European Statistics Office)
EÜ	Ege Üniversitesi
GFSM 2001	Devlet Mali İstatistikler Elkitabı (Government Finance Statistics Manual 2001)
IMF	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
MYO	Meslek Yüksek Okulu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization For Economic Co-Operation And Development)
s.	Sayfa No
SNA 93	Ulusal Hesaplar Sistemi (System Of National Accounts)
STK	Sivil Toplum Kuruluşları
SWOT	Güçlü-Zayıf Yanlar ve Fırsat-Tehdit Analizi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TUBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
YÖK	Yüksek Öğretim Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye Mali Saydamlık İzleme Endeksi Sonuçları	s. 39
Tablo 2: Devlet Muhasebesi Yeni Sistemi Öncesi Kayıt Esasları	s. 60
Tablo 3: Analitik Bütçe Sınıflandırmasını Oluşturan Sınıflandırma Grupları	s. 161
Tablo 4: Analitik Bütçe Sınıflandırması Kurumsal Sınıflandırma Birinci Düzey	s. 162
Tablo 5: Analitik Bütçe Sınıflandırması Fonksiyonel Sınıflandırmanın Birinci Düzeyi	s. 164
Tablo 6: Analitik Bütçe Sınıflandırması Harcamanın Ekonomik Sınıflandırmasının Birinci Düzeyi	s. 167
Tablo 7: Analitik Bütçe Sınıflandırması Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırmasının Birinci Düzeyi	s. 168
Tablo 8: Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Finansmanın Ekonomik Sınıflandırmasının Birinci Düzeyi	s. 169
Tablo 9: Ege Üniversitesi'nin Fiziki Kaynakları	s. 184
Tablo 10: Ege Üniversitesi'nin Bilgi Ve Teknolojik Kaynakları	s. 185
Tablo 11: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bütçe Giderleri	s. 197
Tablo 12: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bütçe Gelirleri	s. 199
Tablo 13: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu	s. 201
Tablo 14: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bilançosu	s. 202
Tablo 15: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu	s. 204
Tablo 16: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Bilgileri Tablosu	s. 205
Tablo 17: Ege Üniversitesi 2006 Yılı Hakemli Dergilerde Yapılan Öğretim Üyesi Başına Düşen Yayın Tablosu	s. 206
Tablo 18: Ege Üniversitesi Ulusal ve Uluslararası Anlaşma /Protokol Sayıları Tablosu	s. 206
Tablo 19: Ege Üniversitesi Bilimsel Araştırma Proje Sayısı	s. 207
Tablo 20: Ege Üniversitesi Bilimsel Araştırma Proje Ödeneği	s. 208
Tablo 21: Ege Üniversitesi 2007–2009 Yılları Bütçe Ödenek Teklif Tavanları	s. 223

EKLER LİSTESİ

EK 1 MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

EK 2 ÖDEME EMRİ BELGESİ

EK 3 BİLANÇO

EK 4 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

EK 5 BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI TABLOSU

EK 6 NAKİT AKIM TABLOSU

EK 7 GELİRLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

EK 8 GİDERLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

EK 9 BÜTÇE GELİRLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

EK 10 BÜTÇE GİDERLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

EK 11 EGE ÜNİVERSİTESİ STRATEJİK PLANINDA YER ALAN AMAÇ VE HEDEFLERİN YILLARA GÖRE MALİYET TAHMİNLERİ

EK 12 EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT BÜTÇE GELİRLERİNİN GELİŞİMİ

EK 13 EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT BÜTÇE GİDERLERİNİN GELİŞİMİ

GİRİŞ:

Denetim, muhasebe, bütçeleme ve nakit yönetimi gibi öğelerden oluşan kamu mali yönetimi, mali saydamlık, hesap verilebilirlik gibi kavramların da toplumlar tarafından günümüzde daha fazla talep edilir hale gelmesiyle birlikte önem kazanmaya başlamıştır. Özellikle 90'lı yılların sonlarında yaşanan dünya çapındaki finansal krizler maliyet ve fayda açısından etkinliği sağlayabilecek mali sistemlerin gerekliliğini ortaya koymuştur. Uluslararası kuruluşların da dikkatleri kamu mali yönetiminde yapılması gereken reformlara doğru kaymaya başlamıştır.

Ülkemizde de 2001 yılında yaşanan ekonomik krizler ve ardından uluslar arası kuruluşlar ile başlayan müzakere süreçleri, kaynakların daha verimli ve titiz bir biçimde kullanılması yönünde oluşan kamuoyu baskısı, demokratikleşme düzeyinde yaygınlaşma, mevcut kamu mali yönetimi çerçevesinde kapsamlı bir reform yapılmasını gerekli kılmıştır. Kamu kaynaklarının ne şekilde ve kim tarafından harcandığının izlenememesi, mali yönetim sisteminin siyasetin etkisi altında kalmış olması, kamu yatırım ve harcama programlarının bulanık, karmaşık, etkin olmaması uzun vadeli harcama programlarının ve çok yıllık bütçeleme sistemlerinin oturmaması böyle bir reformun yapılmasını hızlandıran etkenler arasında sayılabilir.

Muhasebe, kamu mali yönetiminde anahtar bir rol oynamaktadır. Çünkü etkin bir mali sistem ancak güvenilir, tam, zamanında ve yeterli düzeyde verilerle sağlanmaktadır. Kamu mali yönetim sisteminde reform yapmak isteyen ülkeler ise mutlaka reform programlarına muhasebe sistemlerinde yapılacak değişiklikleri de katmaktadır. Devlet muhasebesi, hükümetlerin uygulayacakları mali politikaların ana çerçevesinin çizilmesinde ciddi katkı sağlamaktadır. Uygulanmış olan mali politikaların sonuçları diğer bir deyişle raporlanması da yine devlet muhasebe sisteminin işleviyle yerine getirilmektedir. Ancak bu işlevin sadece bütçeye yönelik uygulama sonuçlarını gösteren nakit esaslı devlet muhasebe sistemleri yardımıyla yerine getirilemeyeceği açıktır. Bu nedenle bütçe dışı gelir ve giderleri de raporlayabilen böylelikle şeffaflığa daha da hizmet eden çok yıllık bütçeleme ve yatırım programları için mali tablolar aracılığıyla tam ve güvenilir veritabanı

sağlayabilen tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, devlet muhasebe sistemi olarak tüm dünyada ve Türkiye’de kullanılmaya başlanmıştır.

Tez çalışmasının birinci bölümünde devlet muhasebesinin kavramsal çerçevesi oturtulmuş; devlet muhasebesi türler itibariyle sıralanmış ve ülkemizdeki devlet muhasebesinin tarihçesi anlatılmıştır. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile şekillendirilmiş olan kamu mali yönetim sisteminin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu sayesinde uğradığı dönüşümün yapısı incelenmiştir. İkinci bölümde 5018 Sayılı Yasa ile getirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi; yapılan mevzuat çalışmaları ile birlikte detaylı bir biçimde incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise örnek uygulama kapsamında Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı’nın 5018 Sayılı yasa kapsamında yaptığı çalışmalar ve ürettiği mali tablolar incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

Devlet muhasebesi, devlet ve muhasebe olmak üzere iki temel elemandan oluşmaktadır. Devlet, toplum ve onu oluşturan bireylerin sağlık, güvenlik, eğitim başta olmak üzere refah ve mutluluk içerisinde yaşamasını sağlayacak her türlü ihtiyacını karşılamak üzere oluşturulmuş teşkilatlanmadır. Kısaca devlet, insan topluluklarının toplumsal gereksinmelerine yanıt veren bir örgüttür.¹ Bu teşkilat, ihtiyaçları karşılarken gelir toplamak ve harcama yapmak dolayısıyla mali nitelikte işlemlerde bulunmak durumundadır. Kamu harcama ve tahsilatının belli bir organizasyon ve dengede yapılması ise bütçe kavramını belirtir. Literatürde yer alan anlamı ise bir örgütün para ile ifade edilebilen her türlü hukuki, iktisadi veya sosyal olaylarının belli ilke ve kavramlara bağlı kalınarak kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz edilmesi, kaydedilen bilgilerin belli dönemler itibariyle raporlanması bilim ve sanattır.

Devlet muhasebesi, “*genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür*”². Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin kayıtlarını tutmak ve raporlamak; mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsuru olmak işlevlerini yerine getirmektedir.

“Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle, devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi

¹ Adil Giray, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi Yayını:3, Ankara, 1997, s. 135.

² Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesi Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, Temmuz-Eylül 2004 (Devlet Muhasebesi Serüveni), s. 38.

ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar”³.

Devlet muhasebesinin amaçları,

- Kamu kurum ve kuruluşların mali faaliyet sonuçlarını bütçe gelir gider uygulama sonuçları ile karşılaştırmak;
 - Devletin mali faaliyetleri sonucu gerçekteştirdiği hizmetlerin maliyetini ortaya koymak;
 - Devletin sahip olduğu varlık ve yükümlölükleri doğru bir şekilde tespit edip kamuoyunun bilgisine sunmak;
 - Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçesel veya diğer parasal faaliyetlerinin mevcut yasa, yönetmelik ve diğer mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde gerçekteştirildiğine dair kontrol ortamı sağlamak;
 - Gerçek ve tüzel kişilerden ilgili yasalar çerçevesinde toplanan vergi ve benzeri fon kaynaklarının rasyonel, etkin ve yasalara uygun kullanıldığının tespitine imkan vermek böylelikle mali şeffaflığa katkıda bulunmak;
 - Kamu yöneticilerinin doğru ve tutarlı karar almalarına yardımcı olabilecek yönetim muhasebe bilgi sisteminin oluşturulmasını sağlamak;
- olarak sıralanabilir.

Kamu sektörünün ulusal ekonomi içerisindeki parasal büyüklüğü, devletin ekonomiye olan etkilerinin yıllar itibariyle artması, devletin para ve mali politikalar aracılığıyla ulusal ekonominin her parçasıyla entegre olmaya başlaması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin küresel ve ulusal ekonomik krizler sonucunda önem kazanması, kamu kurum ve kuruluşlarının doğru, güvenilir, yeterli ve anlamlı bilgi üretmelerini zorunlu kılmıştır. Bu baskı, krizlerin faturasını ağır ödeyen ulusal ve uluslararası piyasa oyuncularının yanı sıra küreselleşme olgusu ile birlikte ekonomilerin bütünleşmeleri neticesinde her bir ülkenin mali raporlarını konsolide etmek amacıyla olan Dünya Bankası, Avrupa Birliği ve Uluslararası Para Fonu gibi kurumlardan da gelmiştir.

³ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, Kasım 2002 (Nakit Esasından Tahakkuk Esasına) , s. 4.

“Kamu sektöründeki sorumluluğun yapısı, harcama limitlerine uygunluk şeklindeki dar bir bakış açısından ürünler üzerindeki sorumluluğu, faaliyetlerin etkinliğini ve sonuçlarını, operasyonların tam maliyetini, uzun dönemli yükümlülükleri ve genel olarak mali durumu kapsayan bir bakış açısına kaymıştır”⁴.

Dolayısıyla devlet muhasebesi, bütçeye yönelik uygulama sonuçlarını gösteren raporlama anlayışından bütçe dışı gelir ve gider sınıflandırmalarını da ortaya koyan bir statüye tüm dünyada eş zamanlı olarak geçmeye başlamıştır. Devletin mali işlemleri sonucunda ortaya çıkan tüm gelir ve gider tahakkuklarını kaydeden tam tahakkuk esasına göre devlet muhasebesi uygulaması ise yukarıda belirtilen tüm ihtiyaçları karşılamaktadır. Devlet muhasebesi sistemini nakit esasından tahakkuk esasına çeviren ülkelerin başında ise Avustralya ve Yeni Zelanda gelmektedir.⁵

1.2. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi sistemden beklenen faydalar ve ulaşılmak istenen amaçlar nedeniyle tarihte değişik devlet muhasebe sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu devlet muhasebe sistemleri Kameral, Schneider, Constante ve Logismografi başlıkları altında sınıflandırılabilir.⁶

1.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi, klasik görüş çerçevesinde şekillenmiş devlet muhasebesi sistemidir. İlk defa 1768 yılında Avusturya’da uygulanan bu sistem, bütçede yer alan gelir gider tahminlerinin ve bu tahminlerin belli faaliyet dönemleri itibariyle uygulama sonuçlarının özel hesap cetvel ve sütunlarında gösterilmesine dayanmaktadır. Sadece nakit giriş ve çıkışları izlenmekte olup devletin alacak, borç

⁴ Erkan Karaarslan “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Ocak-Mart 2002 (Devlet Hesaplarında Şeffaflık), s. 6.

⁵ Serap Yanık, “Devlet Muhasebe Sisteminde Tam Tahakkuk Esasının Önemi ve Avustralya Uygulaması”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Sayı:4, Aralık 2000 (Avustralya Uygulaması), s. 100.

⁶ Karaarslan, Devlet Muhasebesi Serüveni, s. 38.

ve malvarlığı kayıt dışında kalmaktadır. Bu muhasebe sistemi eski ve yeni Kameral sistem olarak ikiye ayrılmaktadır.

Eski Kameral sistemde sadece kasa hareketleri izlenebilmektedir. Kasa defteri ve gelir gider muhasebe hareketlerinin tutulduğu gelir-gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter kullanılmaktadır. Bu iki defter kayıtları da veznedar tarafından tutulmaktadır. Bu sistemin en büyük avantajı personel maliyetlerinin düşük olmasıdır. En büyük dezavantajı ise kasa ve gelir gider ayrıntı defterinin aynı kişi tarafından tutulması ve gelir gider tahakkuklarının izlenilememesidir.

Yeni Kameral Sistem ise eski Kameral sisteminin geliştirilmiş halidir. Bu sistemde gelir-gider ayrıntı defterlerine tahakkuk satırları ilave edilmiştir. Ayrıca kasa servisi ve muhasebe servisi ayrıştırılmak suretiyle kasa defteri kayıtlarının veznedar; gelir-gider ayrıntı defteri hareketlerinin ise muhasebe servisi tarafından tutulması sağlanmaktadır. Bu durum, denetim ilkeleri açısından sistemde aksaklık doğmasını engellemek amacıyla yöneliktir. Doğal olarak iki sistem de devletin malvarlığını ve yükümlülüklerini listeleyememenin handikabını sistem kullanıcılarına yaşatmaktadır.

1.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Bu devlet muhasebe sistemi, Kameral muhasebe sisteminin çağdaştırılmış versiyonudur. Bu sistemde nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanı sıra bütçe mahsup ve bütçe dışı alacak, borç hesapları takip edilebilmektedir. Yevmiye defterinin ilk defa bu sistemde tutulduğu görülmektedir. Yevmiye defteri, gelir ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Çift taraflı kayıt sistemi kullanılarak alacak olarak yazılması gereken tutarlar gelir yevmiye defterindeki ilgili sütunlara; borç yazılması gereken tutarlar ise gider yevmiye defterinin ilgili sütunlarına kaydedilir. Bu sistemin en önemli faydası nakit işlemlerinin yanı sıra borç ve alacak hareketlerinin takip edilebilmesi ve sonucunda kar zarar tespitinin yapılması suretiyle bilançonun çıkarılmasına olanak vermesidir.

1.2.3. Constante Muhasebe Sistemi

Bu muhasebe sisteminde gelir ve giderler tahakkuk esasına göre takip edilebildiği gibi devletin malvarlığı hesapları da kayıt altına alınabilmektedir. Çift taraflı kayıt sistemi aracılığıyla devlet mal varlığı artış ve azalışı dönem sonları itibariyle tespit edilebilmektedir.

1.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi sistemi, Constante muhasebe sisteminin tüm kabiliyetlerine sahip olup bunun yanı sıra bu sistemde devlet mal varlığının bir sahibi ve bir de kullanıcısı olması gerçeğinden hareketle mal sahibi hesabı ve devlet memurları hesabı olmak üzere iki hesap tutulmaktadır. Logismografi sistemi, muzaaf defter tutma sınıfına dahildir.⁷ Bu sistemin bir diğer özelliği ise devlet işlemlerinin maliyetlerinin göz önünde bulundurulmasını sağlayabilmesidir.

1.3. DEVLET MUHASEBESİ KAYITLARINDA KULLANILAN YÖNTEMLER AÇISINDAN DEVLET MUHASEBESİNİN SINIFLANDIRILMASI

Muhasebe sistemleri, yıllar boyu, gelirlerin tahsil edildiğinde giderlerin ise yapıldığı zaman kaydı anlamına gelen, bütçe oluşturma ve uygulama süreci ile bire bir paralellik arz eden, dolayısıyla ödenek bilgilerinin, ödeneği oluşturan gelirlerin ve ödenekten yapılan harcama bilgilerinin yer aldığı nakit esasına göre tutulmuştur. Muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınması yöntemlerinden ilkinin nakit esaslı devlet muhasebe sistemi oluşturmaktadır. “Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dâhil, doğan ve ileride gerçekleşecek varlık ve yükümlülüklerle ilişkin her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır”⁸. Nakit esaslı devlet muhasebesi ve tam tahakkuk esaslı

⁷ Burak Arzova, Prof. Abdullah Aker’e ait Logismografi (İtalyan Devlet Muhasebesi) adlı kitap incelemesi, *Analiz Dergisi*, Cilt:5, Sayı:14, Yıl:14, Ekim 2005, s. 117.

⁸ Baki Kerimoğlu ve diğerleri, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını:1, Ankara, Nisan 2006, ss. 5–6.

devlet muhasebesi arasında ise uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemleri yer almaktadır. Nakit esaslı muhasebe sisteminden tam tahakkuk esaslı muhasebe sistemine kadar oluşan gelişim süreci, bir önceki konuda belirtilen Kameral ve Logismografi muhasebe sistemleri aralığında meydana gelen çağdaşlaşma süreci ile örtüşmektedir.

1.3.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi, genel devlete ait idarelerin nakit akımlarından doğan mali işlemleri kaydeden ve raporlayan bir sistemdir. Bütçe ödenek hareketlerini, devletin yaptığı harcamaları, bu harcamaları yapması için gerekli olan gelirleri izlemeye yardımcı olur. Bu muhasebe sistemi, ödemenin veya harcamanın bu noktadan hareketle de mali işlemi doğuran hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Bir muhasebe işlemi, nakit ödemesi veya tahsilatı yapıldığında kayıtlara geçirilir. Bu nedenle bu kayıt sistemi kullanılarak devletin alacakları, borçları, varlıkları, yükümlülükleri, avans işlemleri, emanet varlıkları, genellikle nazım hesaplarda takip edilen taahhüt ve garantileri, teminat olarak alınan emanetleri listelenip izlenemez.

Doğal olarak bu sistemin anlaşılması, oluşturulması ve takip edilebilmesi kolaydır. Ancak devletin bütçe dışı gelir ve giderlerinin, alacak ve borçlarının en önemlisi malvarlığının kayıt altına alınmasına imkan vermemesi nedeniyle kullanılması sakıncalı bir sistemdir. Mali işlemlerin tahakkuk esasına göre takip edilememesi, muhasebenin dönemsellik ilkesi açısından sağlıklı veri oluşturulamamasına neden olmaktadır. Örneğin bir kamu idaresi kendisine tahsis edilen ödenek çerçevesinde maddi duran varlık satın almaya karar verdiği zaman alınan bu duran varlık bedelinin tamamını, nakit esaslı devlet muhasebe sistemine göre harcama yapıldığı anda muhasebeleştirilmelidir. Bu durum, harcamanın gerçekten ilgili olduğu dönemde giderleştirileceği anlamına gelmemektedir. Halbuki alınan maddi duran varlık dönemler itibarıyla kullanılacak; bu duran varlığın bedelinin tek bir seferde muhasebeleştirilmesi mali raporların olması gerekenden daha farklı hale geçmesine neden olacaktır. Devletin kendi mali sistemini istenildiği

şekilde görememesi, kontrol edememesi, verimsiz kararlar alınmasına yol açacağı gibi kamuoyunun ilgisi bakımından da hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkelerinin gerçekleştirilmesine hizmet etmeyeceği açıktır. Bu sistemin son yıllarda muhasebe işlevlerini yerine getiremeyişi devlet muhasebesinde reform yapılması sürecini hızlandırmıştır.

1.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler, nakit esaslı devlet muhasebesinde olduğu gibi muhasebeleştirilir. Mali olaylar, ilgili olduğu döneme bakılmaksızın ödeme ve harcama yapıldığı anda muhasebeleştirilir. Nakit esasında olduğu gibi, maddi duran varlıklar, alacaklar, borçlar, emanetler, avanslar, teminatlar kayıtlarda gözükmezler. Uyarlanmış nakit esasını nakit esaslı devlet muhasebesinden ayıran en temel özellik, muhasebe hesaplarının ilgili olduğu mali hesap döneminde kapatılmayıp belli bir süre -genellikle bir ay- beklenilmesidir. Önceki döneme ait işlemler, özellikle bütçe dönemine ilişkin muhasebe faturaları kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Bütçe giderlerine ilişkin işlemler kayıt altına alınırken bunlarla ilintili bütçe ödeneklerinin de sonraki muhasebe dönemine aktarılmış olması gerekir. En önemli avantajı, belli bir hesap dönemine ait bütün işlemlerin muhasebe kayıtlarının yapılmış olması ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.

1.3.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın bir ekonomik değer yaratıldığında, el değiştirdiğinde, yok olduğunda veya devredildiğinde muhasebe kayıtlarına aktarılır. Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe, tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden daha dar kapsamlıdır. Bina, taşıt, arsa, arazi, makine gibi maddi duran varlıklar, uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin kapsamında değildir. Bu maddi duran varlıklara dönem sonları itibariyle amortisman uygulaması yapılması mümkün değildir. Yönetilmesi, anlaşılması tam tahakkuk esasına nispetle daha basit olmakla beraber aynı zamanda ekonomik olaylar tahakkuk edildiğinde muhasebeleştirilir;

bütçe odaklı değildir. Nakit esasına nazaran en büyük üstünlükleri alacak ve borçları takip edebilme yeteneğine sahip olması; taahhüt ve garantilerin izlenilmesine olanak sağlamasıdır. Böylelikle devletin mali sisteminin etkinlik ve performans denetimi daha rahat bir şekilde sürdürülebilir.

1.3.4. Tam Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde olaylar nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın ekonomik değer yaratıldığında kaydedilirler. Gelirler, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, giderler de harcama yapılıp yapılmadığı ile ilgilenilmeksizin tahakkuk ettiğinde muhasebe kayıtlarına aktarılırlar. Bu sistem bütçe odaklı olmayıp, bütçe dışı mali işlemlerin de takibatını yapar. Böylelikle mali olaylar, ilgili oldukları hesap dönemine tam olarak kaydedilmekte, düzenli ve tam mali raporlar dönemler itibariyle çıkarılabilmektedir.

Tam tahakkuk esasına göre oluşturulan mali raporlar, gelirleri, amortisman dahil giderleri, tüm varlık ve yükümlülükleri, özkaynakları, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları, mali duran varlıkları kapsamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, sermaye hareketlerini, alacak ve borç hareketlerini tam olarak ortaya koymakta; dönem sonlarında ise genel yönetim çerçevesindeki bütün kamu idarelerinin mali anlamda ulaştığı net değer ortaya çıkmaktadır. Bu sistem, mali saydamlık, devletin mali anlamda etkin yönetimi, etkin performans denetimi, hesap verilebilirlik gibi nakit esaslı muhasebenin ulaşamadığı noktaları kullanıcılara sunma fırsatı verir.

Tahakkuk esaslı sistemde sadece maddi duran varlıklar değil devletin elinde bulundurduğu patent, yeraltı kaynaklarını çıkarma hakkı, göllerde ve denizlerde avlanma hakkı gibi maddi olmayan duran varlıkların da tam listesi ortaya konabilmektedir.

“Tam tahakkuk esasında bir yükümlülük; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir. Bu anlamda

yükümlülükler borç hesaplarını, (sosyal güvenlik ödemeleri dâhil) diğer tahakkuk etmiş giderleri ve hesaplarda kayıtlı diğer borçları içerir”⁹.

Tam tahakkuk esaslı sistemde taahhüt ve garantilere ilişkin gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda izlenir. Bu sistemin en önemli özelliklerinden bir tanesi stok hareketlerinin rahatlıkla izlenebilmesi ve nakit akım tablosu, bilanço ve diğer temel finansal tabloların raporlanabilmesidir. Bu mali raporlardan nakit değişim, borç dengesi, net değer değişimi gibi temel bazı unsurlar elde edilebilir.¹⁰

1.4. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN DEVLET MUHASEBESİ

Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nde yer alan on iki temel muhasebe kavramı açısından devlet muhasebesi aşağıdaki gibi incelenebilir.¹¹

1.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Her bir devletin ilkesel anlamda sosyal devlet olması gerektiğinden devlet muhasebesinin sosyal sorumluluk kavramının bir işletmeye nazaran çok daha fazla önem arz ettiği söylenebilir. Bu kavram, devlet muhasebesi açısından ele alındığında devlet muhasebesinin uygulamasında muhasebe organizasyonunun oluşturulmasında mali raporların düzenlenmesi ve sunulmasında belli kişi ve grupların değil tüm toplumun menfaatinin göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilebilir. Bu durum devleti yönetenlerin halka hesap vermesi gerektiği prensibiyle de uyum göstermektedir.¹²

⁹ Kerimoğlu ve diğerleri, s. 9.

¹⁰ Bu bölümde tahakkuk esaslı devlet muhasebesine ilişkin özet kavramsal çatı oluşturulması yeterli görülmüştür. İkinci bölümde tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve ülkemizde uygulanma süreci hakkında detaylı bilgi verilecektir.

¹¹ Serap Yanık, “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan –Mayıs- Haziran 2002 (Uluslararası Standartlar), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/25%20%2059%20SERAP%20YANIK.doc> (27.01.2008), s. 2.

¹² İkinci bölümde görüleceği üzere; bu kavrama Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde yer verilmemiştir.

1.4.2. Kişilik Kavramı

Devletin merkezi yönetim, yerel yönetim, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlarla birlikte bütün olarak bir tüzel kişilik olduğu gerçeğinden hareketle bu kavram, devletin muhasebe işlemlerini sadece bu kişilik adına yürütmesi gerektiğini ifade eder.¹³

1.4.3. Süreklilik Kavramı

Bu kavram devletin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Hiçbir devlet belli bir ömür için kurulmaz. Bu noktadan hareketle kamunun muhasebe uygulamalarını kamu idarecilerinin ve halkın yaşam süresi ile ilişkilendirmeksizin gerçekleştirdiği söylenebilir.

1.4.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere ayrıştırılmasını ve her dönemin mali sonuçlarının diğer dönemlere bağlı kalınmaksızın bağımsız bir şekilde raporlanmasını ifade eder. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesini şart kılan dönemsellik kavramının nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde uygulanması mümkün görünmemektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde ise dönemselliğin uyulması gereken temel muhasebe kavramlarından biri olduğu söylenebilir.

1.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Bu kavram, para ile ifade edilen işlemlerin muhasebe kayıtlarına aktarımının, karmaşaya ve tutarsızlığa izin vermeyecek bir biçimde, ortak bir para birimi ile yapılmasını ifade eder. Ülkemizde uygulanan devlet muhasebesi sisteminde ortak para birimi Yeni Türk Lirası'dır.

¹³ Bu kavrama Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yer verilmemiştir.

1.4.6. Maliyet Esası Kavramı

Bu kavrama göre devlet hizmet gerçekleştirirken veya varlık alımı yaparken muhasebeleştirmede maliyet bedelini dikkate almak durumundadır.

1.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram devlet muhasebe sisteminin belki de esasını oluşturmaktadır. Bu kavrama dayanılarak muhasebe kayıtları objektif belgelere dayandırılmakta ve muhasebe kayıtlarında esas alınacak yöntemler tarafsız ve önyargısız bir biçimde seçilmektedir.

1.4.8. Tutarlılık Kavramı

Uygulanan muhasebe politikalarının dönemler arasında değiştirilmeden uygulanmasını; benzer olaylarda benzer işlemlerin aynı değerlendirme ölçüleri ve kayıt düzeni içerisinde sisteme aktarılmasını ve mali raporların biçim ve içerik yönünden tek düzen içerisinde hazırlanmasını öngören bu kavram, devlet muhasebesi sistemi içerisinde yönetmeliklerin uygulanması suretiyle güvence altına alınmıştır. Her işlem yönetmeliklere uygun bir biçimde kaydedilir.

1.4.9. Tam Açıklama Kavramı

Belli bir dönem sonunda oluşturulan mali tabloların ilgili kişi ve kurumların anlayabileceği düzeyde yeterli, anlamlı, doğru ve tutarlı bilgileri içermesi gerekmektedir. Nakit esaslı devlet muhasebesi, bütçeye odaklandığından, bu sistemde evrensel standartlarda temel mali tabloların oluşturulması mümkün olmamaktadır. Ancak tahakkuk esaslı sistemlerde bilânço, gelir ve gider tablolarının fonksiyonel, kurumsal ve ekonomik düzeylerde oluşturulması mümkün olduğundan bu sistemde bu kavrama daha fazla yer verilir. Doğal olarak her iki sistemde muhasebe kayıtlarının oluşturulması anlamında bu kavramdan söz edilebilir.

1.4.10. İhtiyatlılık Kavramı

Muhasebe kavramlarında temkinli davranılması ve risklerin dikkate alınması gerektiğini belirten bu kavram, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde muhtemel zarar ve giderlere karşılık ayrılması suretiyle kendini göstermektedir. Ülkemizde şu an itibariyle tahakkuk esaslı devlet muhasebe temelli genel yönetim çerçeve hesap planında bu kavramın uygulanmasına işaret edebilecek şüpheli alacaklar karşılığı, takipteki kurum alacakları karşılığı gibi hesapların yanı sıra öz kaynaklar grubu içerisinde yer alan yedekler alt hesap grubu bulunmaktadır.

1.4.11. Önemlilik Kavramı

Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolarda yer verilecek önemde olması gerektiğini belirten bir kavramdır.

1.4.12. Özün Önceliği Kavramı

“Devlet muhasebesinde işlemlerinin biçiminin öze uygunluğu esas olduğundan bu temel kavrama da gereksinme duyulmamaktadır.”¹⁴ ¹⁵

1.5. DEVLET MUHASEBESİ ESKİ SİSTEMİ

Ülkemizde 2004 yılı başından itibaren genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanmaya başlanmıştır. 20.02.2004 tarihli Resmi Gazete kararı ile uygulanmasına karar verilen “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” aracılığıyla her türlü dönem sonu ve dönem içi mali rapor ve verileri üretmeye ve yönetsel kararlar vermeye muktedir olan bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Bu tarihten önce Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından genel yönetim kapsamındaki bazı teşkilatlarda tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin pilot uygulama çalışmaları başlatılmış ve uygulanmış olmasına rağmen bu pilot

¹⁴ Yanık, (Uluslararası Standartlar), s. 3.

¹⁵ Bu kavrama Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yer verilmemiştir.

çalışmalardan önce ülke genelinde birbirinden ayrı olarak kamu kurum ve kuruluşlarında nakit esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, uyarlanmış tahakkuk esaslı ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulanmıştır. Örneğin 2004 yılından önce genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanmış muhasebe sisteminin uyarlanmış nakit esaslı muhasebe ile uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe arasında bir yerde olabildiği söylenebilir.¹⁶ Bu bölümde ülkemizde uzunca bir süre uygulanmış olan devlet muhasebesinin ana esasları ortaya konmaya çalışılmıştır.¹⁷

Devlet faaliyetleri ile işletmelerin faaliyet ve amaçları farklı olduğu müddetçe bunların kayıt tespit ve sonuçlarını tayin eden muhasebeler arasında mutlaka farklar bulunacaktır. Dolayısıyla devlet muhasebesinin özel sektör kapsamındaki işletmelerin muhasebe sistemlerini ifade eden ticari muhasebe veya Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nden yapı ve içerik olarak farklılık arz edeceği açıktır. Devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki temel farklılıklar dört esastan kaynaklanmaktadır¹⁸:

- Devlet, çoğunlukla tüketici olup işletmeler ise genellikle üreticidir.
- Devlet, yasal güce dayanarak gelirini genellikle vergi toplama yolu ile temin ederken; işletmeler ise mal ve hizmet satımı ile gelir toplar.
- Devlet, işletmelerin aksine temelde kar amaçlı hareket etmez.
- Devletin gider ve faaliyetleri yıllık bütçelerle alınan yetki ve limitlerle sınırlıdır. İşletmelerde böyle bir durum söz konusu değildir.

¹⁶ Erkan Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, TÜRMÖB Yayını, Ankara, 2005 (Devlet Muhasebesi Standartları), s. 24.

¹⁷ Ülkemizde şu an itibarıyla tüm kamu kuruluşlarında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulanmaktadır. Bu bölümde, uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile daha önce uygulanmış olan devlet muhasebesi arasındaki farkı ortaya koymak amacıyla devlet muhasebesi eski sistemi, çeşitli açılardan incelenmeye tabi tutulmuştur. Ancak daha önceki zamanlarda farklı kamu kurumlarında değişik muhasebe sistemleri uygulandığından (uyarlanmış tahakkuk esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, nakit esaslı gibi) karmaşıklığa yol açmamak nedeniyle bu üç muhasebe sisteminin ana esasları dikkate alınarak; uygulanmış olan devlet muhasebesi eski sistemi, devlet muhasebesi adı altında okuyucuya sunulmuştur. Ancak literatür taraması yapıldığında; birçok kitap ve makalede devlet muhasebesi eski sisteminin “nakit esaslı devlet muhasebesi” ortak adıyla sunulduğu görülmüştür. Bundan sonraki bölümlerde biz de bu ortak adı kullanmayı uygun gördük. Bilginize sunulur.

¹⁸ Yusuf Sürmen, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:92, Mayıs 1996, s. 94.

1.5.1. Amaçlar Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Demokratik her rejim, ülkeyi yönetenlerin halkın seçim veya atama yoluyla kendilerine verilen yetkileri nasıl kullandıklarının hesabını çeşitli araçlarla vermelerini öngörür. Belli bir dönem içerisinde ne kadar ve nasıl vergi toplanmıştır? Bu toplanan vergiler nasıl ve ne şekilde kullanılmıştır? Halkın emaneti olan kamu mal varlığı bu süreçte ne hale gelmiştir? Bütün bu işlemler, kanunlar ve rasyonalite çerçevesinde yerine getirilmiş midir? Ana çerçevesi hesap verilebilirlik olan tüm bu soruların cevabının halkı tatmin etmesi için devletler çeşitli mali sistemler ve muhasebe alt sistemleri oluşturmuştur. Devlet muhasebesinin ana amacı da bu fikirden vücut bulmaktadır. Doğal olarak devlet muhasebe sistemi bu amacın şekillenmesi ile farklılaşmaktadır. Ülkemizde uygulanmış olan devlet muhasebesinin amacı; devletin gelir ve giderlerini, bütçeye paralel olarak kontrolünü sağlayacak bir biçimde sınıflandırmaktır.

1.5.2. Hukuki Dayanak Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Devlet muhasebesinin hukuki dayanak noktası, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 139.maddesi ile 178 sayılı Kanun hükmünde Kararnamenin 11. maddesi ve bu maddelere dayanılarak Maliye Bakanlığı'na hazırlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğidir.

1.5.3. Dönem Sonu İşlemleri Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Devlet muhasebesi eski sisteminde borç ve alacak kalanı veren hesaplar ile hiçbir zaman kalan vermeyecek bütçe giderleri ve bütçe gelirleri gibi hesaplar 1990 yılında yayınlanmış Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nde belirtilmiştir. Dönem sonu işlemlerinden biri olan amortisman ayırma, devlet muhasebesi eski sisteminde mevcut değildir. Amortismanın milli muhasebede gayri safi milli hasılanın hesaplanmasında çok önemli bir yeri vardır. Amortismanın ayrılıp ayrılmaması gerektiği konusunda öteden beri tartışmalar yapılagelmiştir. Çoğu uzman enflasyonun yoğun olarak yaşandığı dönemlerde amortismanın maliyet değeri

üzerinden değil de ikame değeri üzerinden ayrılması gerektiğini savunmuşlardır. Ancak ne olursa olsun amortisman, devletin yaptığı hizmetlerin ikamesini sağlamak amacıyla gereklidir. Devlet muhasebesi eski sisteminde ise amortisman ayırma cari tüketim harcamaları olarak kabul edilmektedir.

Devlet muhasebesinde bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesi söz konusu değildir. Örneğin bazı idarelerde uygulanmış olan nakit esaslı sistemde son kez Aralık ayı sonunda bir sağlama yapılmakta bu sağlamanın sonucuna göre devir veren hesapların listelenmesi ile devir cetveli düzenlenmektedir. Devir veren hesaplar doğal olarak cari dönem işlemleriyle karışacak böyle bir durum ise cari dönem işlemlerinin geçmiş dönem işlemlerinden ayrılmasını engelleyecektir.

1.5.4. Denetim Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Devlet muhasebesinde¹⁹ saymanlar, yaptıkları her işlem sonucunda Maliye Bakanlığı ile doğrudan Sayıştaya karşı sorumluluk sahibidirler. Devlet muhasebesinde denetim, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan merkez ve taşra teşkilatları kanalıyla gerçekleşmektedir. Merkezi denetim, Türkiye düzeyinde denetim yetkisine sahip maliye müfettişi ve muhasebat kontrolörleri tarafından gerçekleştirilir. Taşra denetim elemanları ise il düzeyinde denetim yetkisine sahip olan muhasebe denetmenleridir.

1.5.5. Değerleme Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Devlet Muhasebe Sisteminin temeli; harcamalar ve gelirlere göre atılmıştır. Dolayısıyla devletin sahip olduğu taşınır ve taşınmaz malların muhasebesinin tutulmaması bunların tam olarak listelenememesi, listelenenlerin ise gerçek değerlerini yansıtmaması bu varlıkların değerlendirilmesinin yapılmasını imkansız hale getirmektedir.

¹⁹ Devlet muhasebesi ifadesiyle devlet eski muhasebesi kastedilmektedir.

1.5.6. Muhasebe Sistemi İle Hesap Planı Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Devlet muhasebesi eski sisteminde kullanılan hesap planındaki hesapların sayısı sınırlıdır ve bazı hesaplar kolayca birbirinden ayırt edilebilecek birçok işlemi kapsamaktadır. Hesapların analitik bir tasnif şekli de mevcut değildir. Yeni ihtiyaçlara göre hesaplar açılmış ve mevcut kod düzeni içinde hangi hesap boşsa onun numarası verilmiştir. Devlet muhasebesi hesap planında yer alan bazı hesaplar ticari muhasebe bünyesinde Tek Düzen Hesap Planındaki hesapların adlarından ve anlamlarından farklı şekillerde kullanılmışlardır. Örneğin Kişi Borçları Hesabı, Emanetler Hesabı, Takipli Borçlular Hesabı, Hazine Kefaletleri Hesabı, Para Farkları Hesabı, devlet alacaklarını ifade eden ve kamu hizmetinin doğası düşünülerek oluşturulmuş hesaplardır. Devlet muhasebe sisteminde yer alan bazı hesapları göz önünde bulundurarak Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile bazı karşılaştırmalar yapılabilir. Örneğin *“Emanetler Hesabı, saymanlıklarca herhangi bir işlem dolayısıyla veya mevzuat gereğince emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen paraları ile bunlardan yapılan ödemeyi, iade veya göndermeleri gösterir”*²⁰. Bu hesap pasif karakterlidir. Ticari muhasebede işletmenin emanet aldığı mallar veya paralar, işletmeye istatistikî ve hatırlatıcı bilgi veren ne aktif ne de pasif karakter arz eden Nazım Hesaplarda gösterilir. Takipli borçlular; takibe alınan alacakları, tecil ve tehiri kaldırılan alacaklardan takibe alınanları, takipli alacaklardan yapılan tahsilâtı, terkin, tecili ve tehir edilenleri göstermek amacıyla açılmıştır. Tek Düzen Hesap Planı’nda bu borçlular yani alacaklar, Şüpheli Ticari Alacaklar hesabıyla ifade edilmektedir. Para Farkları hesabı, yabancı paralar ile yapılan işlemlerden lehte ve aleyhte sonuçlanan kur farklarını göstermektedir. Ticari muhasebede ise lehte kur farkları 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Hesap Grubu altındaki Kambiyo Karları Hesabında; aleyhte oluşan kur farkları ise 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar Hesap Grubu altındaki Kambiyo Zararları Hesabında gösterilmektedir. Teminat mektubu hesabı devlet muhasebesinde saymanlıklara teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat mektupları ile bunlardan ilgililere

²⁰ Sürmen, s. 101.

geri verilenler veya paraya çevrilenleri göstermektedir. Ticari muhasebede ise işletmenin aldığı teminat mektupları Nazım Hesaplarda gösterilmektedir.

1.5.7. Yöntem Açısından Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesinde Devlet muhasebesi eski sisteminde çift yanlı işleme yöntemi uygulanmaktadır. Devlet muhasebesi eski sisteminde stok hareketlerini kaydetme ve amortisman kaydetme gibi yöntemler için gerekli hesaplar bulunmamaktadır.

1.5.8. Diğer Açılardan Devlet Muhasebesi Eski Sistemi

Devlet muhasebesi eski sisteminde yevmiye defterindeki hatalar, üzerleri çizilerek doğrusu ilgili sütuna yazılmak suretiyle düzeltilmektedir. Tutulan kasa defteri, bütçe emanetleri, yevmiye defteri, menkul kıymet defteri, ödeme emirleri defteri gibi defterler kullanılmaktadır. Belgelerin, defterlere işin hacmine ve gereğine bakılmaksızın günü gününe kaydedilmesi gerekmektedir.

1.5.9. Devlet Muhasebesi Eski Sistemine Eleştiriler

Şimdiye kadar ülkemizde kamu kurum ve kuruluşların çoğunluğunda uygulanagelmiş devlet muhasebesi anlatılmaya çalışılmıştır. Bu noktadan hareketle Bu muhasebe sistemine belli başlı şu eleştiriler getirilebilir.

- Devlet muhasebesinde kullanılan belgeler karmaşık bir yapıdadır.
- Devlet muhasebesi, bilgisayar ve diğer teknolojik alt yapı ile yeterince desteklenmemiş bu durum personel istihdamı gerekliliğini arttırmıştır.
- Devlet muhasebesi ile stok hareketleri, mal varlığı dökümü gibi yeterince veri elde edilememekte ve hızlı karar almayı sağlayacak olanak ortadan kalkmaktadır. Bu durum ekonomik ve mali konulara ilişkin kararların başarısının kalitesini de olumsuz yönde etkilemektedir.

- Devlet muhasebesi tüm kamu kuruluşlarında aynı usullerle uygulanmamıştır. Bu durum konsolidasyon ve koordinasyon açısından en önemli engeldir.
- Devletin menkul ve gayrimenkullerini izleme imkânı yoktur.

1.6. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi incelendiğinde devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemlerinin birbirinden ayrı olarak hazırlandığı ve bu konuda uygulama birliği olmadığı görülür. Yıllar boyunca Türkiye’de ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tek düzen muhasebe uygulamasından; tek taraflı kayıt esasına göre tutulan köy bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasebe uygulaması hayata geçirilmiştir. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması ve ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına dair birçok fikir ortaya atılmasına rağmen tüm bunlar ancak düşünce ve plan bazında kalmış ve bu düşünceler 2004 yılına kadar yani tahakkuk esaslı muhasebeye geçilinceye kadar tam anlamıyla uygulanamamıştır.

Osmanlı İmparatorluğu’nun daha önceki dönem uygulamaları bir kenara bırakıldığında 1839 yılında kurulan Maliye Bakanlığı tarafından 19. yüzyılın ikinci yarısında devlet muhasebesi alanında ciddi bir adım atılmıştır. Genel ve Katma Bütçeli İdareler için tutulan muhasebeye ilişkin işlemler, ilk kez 1882 yılında mal sandıkları için çıkarılan “Tensiki Kayıt Talimatnamesi” ile yazılı bir kurala bağlanmıştır.“Söz konusu talimatnameye göre kasa defteri, genel tahsilât defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmaktaydı. Bu muhasebe sistemi kasa muhasebesi olarak nitelendirilebilir”²¹ .

İkinci meşrutiyetten sonra “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır.

²¹ Ömer Duman, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:275, Temmuz 2004, s. 7.

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün kuruluşu da aynı tarihlere rastlamaktadır. Yukarıda bahsi geçen talimatnameye göre hesaplar çift yönlü kayıt usulüne göre tutulmaya başlanmıştır. Ancak bu muhasebe sisteminin gereklerini yerine getirecek yetişmiş eleman bulunamadığından talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Bu tarihten itibaren vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. Bu sisteme göre Sayıştay'a hesap verme görevi defterdarlara verilmiştir. 1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak büyük defter ile yevmiye defterinin kombine edildiği bir uygulamaya geçilmiştir. 26 Mayıs 1927 tarihinde, İkinci Meşrutiyetten sonra kabul edilen Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile az sayıda hüküm dışında çok büyük bir paralellik arz eden 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir. Çok önemli bir yenilik olarak kabul edilen bu kanun çok az değişikliğe uğrayarak 76 yıl yürürlükte kalmıştır. Bu kanun, Türk mali sistemimizi şekillendiren bir kanundur. Mali sistemimizdeki ihtiyaçlara günümüzde cevap verememeye başlayan 1050 Sayılı Kanun'un, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yayınlanmasından sonra kademeli olarak yürürlükten kaldırılması planlanmıştır.²² 1928 yılında "Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname" yürürlüğe girmiştir.

"Bu Talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifadeyle bu Talimatname ile muzaaf kayıt sistemi ile Kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur. Ancak, bu muhasebe sistemi, gelir ve gider tahakkuklarını ve hazinenin gerçek durumunu göstermemesi, irsalat hesaplarının tam bir kontrolünün sağlanamaması üzerine değiştirilerek 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel ile Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur. 1928 tarihli Talimatnamedeki tasnif yevmiesi yerine, föy volan halinde "Yevmiye Defteri" uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu yönetmeliklerde belli başlıcaları 1.5.1953, 23.5.1974, 31.5.1974, 13.1.1975, 19.12.1977, 22.6.1981, 3.3.1986, 20.8.1986, 2.1.1987, 30.12.1987 ve 27.1.1989 tarihlerinde olmak üzere bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı

²² Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na geçiş süreci ile ilgili bilgi verilecektir.

artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır”²³.

1948 yılında yürürlüğe konulan ve yıllar itibariyle değişikliğe uğrayan bu iki yönetmeliğin tek bir yönetmelik haline getirilmesi amacıyla defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar ortamına aktarılmasına olanak tanıyan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, 14.01.1990 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur. 1990’lı yıllar incelendiğinde devlet muhasebesinde en önemli rolün Maliye Bakanlığı’na ait olması gerekirken Maliye Bakanlığı’nın devlet muhasebesi ile ilgili çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayelerle sınırlı kalmıştır. Bu noktadan hareketle Maliye Bakanlığı’nca 1050 Sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanarak genel ve katma bütçeli daireler için bütçeye endeksli bir muhasebe sistemi meydana getirilmiştir.²⁴

Ülkemizde devlet muhasebesi alanındaki çalışmalar, 1995 yılından itibaren genel ve katma bütçeli idarelerde tam tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında hız kazanmıştır. Bu bağlamda Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmış ve döner sermayeli kuruluşlarda bir uygulama birliği sağlanmıştır. *“Bu yönetmelik özel sektör muhasebesi mantığına uygun olarak hazırlanmıştır. Ancak, döner sermayelerin nitelikleri ve yönetim şekilleri dikkate alındığında hesaplarının bağlı veya ilgili oldukları idarelerin hesapları ile birlikte raporlanması düşüncesi ağırlık kazanmıştır”²⁵.* Bu durumda döner sermayelerin kamu şirketi olarak değil, genel idare içinde düşünülmesi gerekmektedir. Bu şekilde, bir kamu idaresinin hem kurum bütçesinden ve hem de döner sermayeden elde ettiği gelirler ve yaptığı harcamaların tümü bir arada raporlanmıştır. Daha sonraki zamanda Muhasebat Genel Müdürlüğü’nce 3 Mart 1999 tarihinde başlatılan Say2000i “Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi” projesinin tüm süreçleri 2001 yılı sonunda tamamlanmıştır.

²³ Karaarslan, Devlet Muhasebesi Serüveni, ss. 46,47.

²⁴ Erkan Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:140, Mayıs- Ağustos 2002 (Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi), s. 63.

²⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, s. 13.

“Say 2000i projesi kapsamında, saymanlıklar otomasyona geçirilirken, saymanlıklar ile Muhasebat Genel Müdürlüğü ve saymanlıkların kendi arasında sürekli iletişim ağı kurulmuştur. Ayrıca, kamu hesapları ve bütçe uygulama sonuçları günlük olarak izlenebilir ve ekonomi yönetimine geniş karar alma desteği verilebilir hale gelmiştir”²⁶.

Web tabanlı bu otomasyon projesi, Muhasebe Modülü, Maaş Modülü, Personel Modülü, Sağlık Modülü, Mevzuat Modülü, On-Line Destek Modülü, Mevzuat Modülü olmak üzere toplam altı modülden oluşmaktadır.²⁷ Bu sırada devlet muhasebesinde kullanılan Saymanlık İşlem Fişi ve Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri belgeleri, muhasebe modülü içerisindeki muhasebe kayıt formunda tek form halinde kullanıcılara sunulmuştur.²⁸

Genel yönetim kapsamında kendi içinde muhasebe uygulamaları açısından en fazla farklılık olan kurumlar fonlardır. Her fon, kendi muhasebe sistemini kendisi kurmaya çalışmış ve fon sayısı kadar farklı fon muhasebe uygulaması ortaya çıkmıştır. Bu nedenle her bir fon kuruluşu, kendi muhasebe ve raporlama sistemini kurmak durumunda kalmıştır.

Yerel yönetimlerin muhasebe sistemleri ise 1990 yılında İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu kararıyla uygulamaya konulan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usul Yönetmeliği ile İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği kanalıyla düzenlenmiştir. Bu muhasebe sistemlerinin genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebe sistemlerine benzer yönleri olup taşınır ve taşınmaz varlıkları kaydetmesi nedeniyle ileri düzeyde olduğu söylenebilir.

Türkiye’de sosyal güvenlik hizmetlerini veren Bağ-Kur, Sosyal Sigortalar Kurumu, Emekli Sandığı gibi kuruluşlarda oluşturulan muhasebe sistemleri ise genel yönetim kapsamındaki kamu kurumları arasında karşılaştırma yapıldığında; kendine

²⁶ Hasan Basri Aktan, “Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:298, Haziran 2006, s. 11.

²⁷ Hamdi Gülşen, “Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say2000i”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Ocak-Mart 2002 (Say 2000i) , s. 23.

²⁸ Hamdi Gülşen, “Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Yazılım Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002 (Yazılım Çalışmaları) , s. 50.

has muhasebe standartları olmamasına rağmen en ileri düzeydeki sistemler olmuştur. Bu sistemlerde tahakkuk esasına dayanılarak kayıtlandırma yapılmıştır.

Bu tarihi gelişimi gösteren devlet muhasebesi, görüldüğü gibi çeşitli aşamalardan ve düzenlemelerden geçmiştir. Buna rağmen devlet muhasebe sistemimiz birkaç istisna dışında nakit esaslı olmuş ve devletin bir yıllık mali işlemlerinin sonucunu mali tablolar halinde sunabilecek düzeye ulaşamamıştır. Nakit esaslı devlet muhasebesine 1999 yılında başlayan 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında Mart 2000 tarihinde yayınlanan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” aracılığıyla da ciddi eleştiriler getirilmiştir. Bu nedenle 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde çalışma grubu oluşturulmuştur. Amacın tüm kamu idarelerinde uygulamaya geçirilecek ortak muhasebe standartlarına ve çerçeve hesap planına sahip tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin oluşturulması olduğu açıktır. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilmiş ve pilot uygulamaya geçilmiştir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin pilot çalışmaları, seçilen 6 pilot kurumun (Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı) işlemlerini yürüten 47 saymanlıkta başlatılmıştır. Pilot uygulama kapsamındaki saymanlıklarda uygulamada görev alacak personel eğitime tabi tutulmuştur. 2002 yılında 1865 kişi 2003 yılında 980 kişi olmak üzere toplam 2845 kişiye 1600 saat eğitim verilmiştir.²⁹ Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı personelden il koordinatörleri ve il eğitmenleri seçilmiştir.

“Yapılan pilot uygulamalar sonucunda şu sonuçlar elde edilmiştir³⁰:

²⁹ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, http://www.muhasabat.gov.tr/yayin/docs/Pilot_Uyg_Sonuc.doc (21.09.2007), ss. 11–21.

³⁰ T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, Mayıs 2003 (Pilot Uygulama Sonuçları), s. 32.

- (a) Devlet muhasebesinde kayıtlar hem tahakkuk hem de nakit esasına göre tutulmuştur.
- (b) Faaliyetlerin tamamı muhasebe sistemi tarafından kayıt altına alınmıştır.
- (c) Maddi duran varlıklar kayıt altına alınmıştır.
- (d) Yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgi üretilmiştir.
- (e) Vergi harcamaları kısmen raporlanabilmiştir.
- (f) Devlet muhasebesi ödenek, nakit planlaması ve bütçelerin hazırlanmasına destek sağlayabilecek bir yapıya kavuşturulmuştur.
- (g) Kesin hesap kanununa ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilmiştir.
- (h) Kurumsal bazda muhasebe bilgilerine ulaşılabilmektedir.
- (i) Devlet muhasebesinden, mali sistemimizde bazıları ilk kez olmak üzere aşağıda anılan raporlar çıkarılabilmektedir:

- Ana hesap ve detay bazda saymanlık ve kurum geçici ve kesin mizanları,
- Bilanço,
- Faaliyet raporu,
- Bütçe uygulama sonuçları raporu,
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu,
- Ekonomik ayrıma göre bütçe gelirleri uygulama sonuçları tablosu,
- Ekonomik ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Fonksiyonel ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Kurumsal ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Finansman ayırımına göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Bütçe giderleri ve ödeme emirleri tablosu”

Pilot uygulama sonucunda elde edilen başarılar, 2004 yılından itibaren tüm genel ve kamu bütçeli idarelerde ortak tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilebileceğini göstermiştir. Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan bir “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde yayınlanmıştır.

Daha önceki bölümlerde de kısaca belirtilen hesap verilebilirliğe uygun, mali sistemin sınırlarının doğru çizilebilmesine imkan veren, uluslararası standartlara uygun, devlet muhasebesi, devlet mali istatistiklerinin oluşturulması, merkezi

yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve neticelendirilmesi konusunda hükümler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 tarihinde kabul edilip 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu kanunun amaçlarından bir tanesi genel yönetime dahil kurumlarda diğer bir deyişle merkezi yönetim (genel bütçeli, özel bütçeli, düzenleyici ve denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerde ortak konsolide rapor üretebilen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi oluşturulmaktır. Bu kanunun 49. maddesinde devlet muhasebesine yaklaşım açık bir şekilde ortaya konmuştur.

Devlet Muhasebesi Yönetmeliği kapsamında oluşturulan çerçeve hesap planına uygun olarak merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları üretmeye; gelir ve giderleri karşılaştırmaya ve etkin yönetim kararları verilmesine elverişlidir.

Bu yönetmeliğin yayınlanmasından sonra genel yönetime dahil bütün kamu kurum ve kuruluşlardaki hesap ve kayıtlarda tekdüzeliği sağlamak amacıyla “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”nin yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı’nın 29.03.2005 tarihli ve 6243 sayılı yazısı üzerine, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 49, 50 ve geçici 3 üncü maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nca 03.05.2005 tarihinde kararlaştırılmıştır. Aynı şekilde genel yönetime dahil merkezi yönetim kapsamındaki kuruluşlarda hesap ve kayıtlandırma açısından tekdüzeliği sağlamak maksadıyla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile uyumlu “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 30.12.2006 tarihli ve 26392 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bunun yanı sıra kamu düzeni içerisindeki muhasebe uygulaması farklılıklarını ortadan kaldırmak ve mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği bünyesinde “Devlet Muhasebesi Standartları” oluşturulmuştur.

Yukarıda bahsedilmiş olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu, 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 48. maddesi, 5393 Sayılı Belediye Kanunu’nun 65. maddesi, 5355 Sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu’nun 18. ve 22. maddeleri ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca, il özel idareleri, belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerin bütçe ve muhasebe işlemlerine ilişkin İçişleri Bakanlığı’nca 01.01.2006 tarihi itibarıyla “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” taslağı hazırlanmıştır. Mahalli İdareler 01.01.2006 tarihi itibarıyla tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmişler ve bu sisteme geçiş, yukarıda belirtilen taslak yürürlüğe konuluncaya kadar İçişleri Bakanlığı tarafından 07.06.2005 tarih ve 2005/57 Sayılı Genelge ile yürütülmüştür. Söz konusu idareler 31.12.2005 tarihinde hazırlamış oldukları devir cetvellerini 01.01.2006 tarihinde genelge ekinde yer alan hesap planı çerçevesinde bilançoya dönüştürüp açılış kaydı yapmışlardır.³¹ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise 10.03.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

“Kamu mali yönetim sistemimizin esaslarını belirleyen ve reform niteliğinde düzenlemeler içeren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 5436 Sayılı Kanun değişiklikleri ile birlikte 2006 mali yılı başından itibaren tüm hükümleri ile birlikte genel yönetim kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir”³².

1.7. ULUSAL EKONOMİNİN SINIFLANDIRILMASI

“Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali

³¹ Adnan Yüksel Kılıçoğlu, “Belediyelerde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi’ne Geçiş”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Aralık 2005, Cilt 10, Sayı:12, s. 9.

³² H. Bayram Çolak, “5018 Sayılı Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor-2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2006 (Makale 2), s. 122.

*istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur”*³³. Gerçekten de farklı muhasebe standartları ile oluşturulmuş mali raporların birbirleriyle karşılaştırılması ve konsolide edilmesi zordur. Bu durum, farklı ülkelerin birbirinden ayrı muhasebe standartları ile oluşturulmuş mali tabloları için geçerli olduğu gibi aynı ülkenin ulusal ekonomisinin alt sektörlerinde de geçerli olabilir. Dolayısıyla aynı ülkenin farklı sektörlerinde muhasebe uygulamaları farklılaştıkça ortak mali istatistikler oluşturmak güçleşmektedir. Örneğin Türkiye’de yerel yönetim ve sosyal güvenlik kurumları arasında farklı muhasebe sistemleri uygulandığı zamanlarda ortak bir mali rapor veya konsolide bütçe oluşturmak mümkün olmamakta bunun yanı sıra bunu gerçekleştirmek anlamsız hale gelmektedir. Ülkemizde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmeden önce sadece genel ve katma bütçeli idarelerin bütçeleri konsolide edilmekteydi ve bu bütçe konsolide bütçe adını almaktaydı. Maastricht sözleşmesi ile iktisadi ve mali birleşmesini sağlamış Avrupa Birliği’nin de kendi üye ülkelerinin mali tablolarını anlamlı, yeterli ve güvenli bir biçimde birleştirme isteği de bu durumdan doğmaktadır. Daha da geniş düşünülürse IMF’nin kendi üye ülkelere ait mali istatistiklerini veya kredi verip stand by anlaşmaları imzaladığı ülkelerin mali sistemlerini kontrol etme ihtiyacı da dünya çapında muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

1.7.1. Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırması Konusunda Yapılan Çalışmalar

Aşağıda sözü edilen düzenlemeler, ulusal ekonomiyi sektör açısından sınıflandırmaya tabi tutmakta ve ana çerçeve olarak kamu sektörü ve özel sektör olarak ikiye ayırmaktadır. Kamu sektörü tanımı çok net olmamakla beraber bu tanımdan geniş anlamda devlete ait iktisadi işletmeler dahil, bütün kurum kuruluşlar; dar anlamda ise özel hukuk hükümlerine tabi olan iktisadi işletmeler hariç tüm kamu kurumları algılanabilir.

³³ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, s. 7.

1.7.2. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Ulusal Hesaplar Sistemi 1993, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletler tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin kademelendirilmesine yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır.

1.7.3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)

Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı, 2001 yılında Uluslararası Para Fonu tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve Birleşmiş Milletler ile Avrupa Birliği Komisyonundan uzmanların katılımıyla oluşturulmuştur. Stokların, gelir ve giderlerin, yükümlülüklerin ayrı ülkelerde aynı şekilde sınıflandırmaya tabi tutulmalarını sağlayan bir düzenlemedir. Bu sınıflandırma tahakkuk esasına göre bilanço ve faaliyet raporu hazırlanmasını olanaklı kılmaktadır.

1.7.4. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)

Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan kuruluşu Avrupa İstatistik Kurumu (EUROSTAT) tarafından hazırlanmıştır. Birliğe üye ve aday ülkelerin aynı tabandan karşılaştırılabilir ve bütünleştirilebilir tablolar üretmesine imkan veren bir hesap sistemidir. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM 2001 ile paralellikler taşımaktadır.

1.7.5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS)

Bu kurum ise dünya ülkelerine yönelik olarak ekonomik ve siyasi çevrelerin kabullendiği devlet muhasebe standartları oluşturmaktadır.³⁴ Yukarıda belirtilen çalışma ve düzenlemeler birbirinden farklı olmayıp uyum içerisindedirler.

Belirtilen düzenlemelerden hareketle ulusal ekonomi beş alt sektöre ayrılabilir.³⁵ Bunlar,

- 1) Mali şirketler
- 2) Mali olmayan şirketler
- 3) Genel Yönetim
- 4) Hane halkına hizmet sunan kar amacı olmayan kuruluşlar
- 5) Hane halkı olarak sıralanabilir.

Bu sınıflandırmaya göre kamu kesiminin kapsamına genel yönetim kapsamına dahil kamu idareleri ile devlete ait mali ve mali olmayan şirketler girmektedir. Ülkemizden örnek verildiğinde kamu kesimi tanımına T.C. Merkez Bankası ve T.C. Ziraat Bankası gibi mali şirketler ile iktisadi devlet teşekkülleri ve belediyeye ait işletmeler de girmektedir. Genel yönetim ise esas olarak merkezi yönetim, yerel yönetim, sosyal güvenlik kuruluşları ve eyalet yönetimleri olmak üzere toplam dört alt birimden oluşmaktadır. Genel yönetim sektörü, ESA 95 ve GFSM 2001’de aynı şekilde sınıflandırılmış ve tanımlanmıştır.³⁶ Türkiye açısından ele alındığında eyalet yönetiminin bu sınıflandırmaya dahil edilmesi mümkün değildir. Sosyal güvenlik kurumlarının ise bazı ülkelerde kuruluş şekli, idari ve siyasi yapılardan kaynaklanan nedenlerle merkezi yönetim içerisine katıldıkları görülebilir. Ancak ülkemizde sosyal güvenlik kurumları, belirli bakanlıklarla ilgili olmalarına rağmen kendilerine has kuruluş yasaları ve yönetimleri olduğu için merkezi yönetim

³⁴Detaylı bilgi için bakınız: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Muhasebe Komitesi, <http://www.ifac.org/PublicSector/>. (26.01.2008).

³⁵T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, s. 10.

³⁶Baki Kerimoğlu, “Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:22, Ekim-Aralık 2003 (Ulusal Ekonomi), s. 34.

kapsamında değerlendirilmemiştir. Ulusal ekonominin sınıflandırılması konusu 5018 Sayılı Yasa ile detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

Genel yönetimin kapsamını belirlerken önemli bir sorun da genel yönetim tarafından kurulan iktisadi işletmelerin genel yönetim kapsamına alınıp alınmayacağı idi. Bu noktada GFSM 2001 ile ESA 95 kriterlerine bakmak yerinde olacaktır. GFSM 2001'e göre bu konudaki ölçüt, devlete ait işletmenin faaliyetini sürdürürken uyguladığı fiyat politikasıdır. Eğer belirlenen fiyat, o şirketin ürettiği mal ve hizmetlere olan talebi etkileyecek kadar önemli ise o işletme pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi sayılacak ve genel yönetim dışında tutulacaktır. Eğer uygulanan fiyat politikasının talep üzerinde etkisi yok veya ihmal edilecek kadar az ise o şirket pazar dışı mal veya hizmet üretiyor sayılacak ve genel yönetim kapsamına dahil edilecektir. İkinci kriter ise ESA 95 açısından ortaya konan % 50 sınırıdır. Bu ölçüte göre kamu işletmesi, uygulamış olduğu fiyat politikası ile vergiler hariç mal ve hizmet maliyetinin % 50 veya daha fazlasını kullanıcılardan tahsil ediyorsa genel yönetim kapsamı dışında tutulacaktır. Aynı şekilde mal ve hizmet üretim maliyetinin % 50'sinden daha azı kullanıcılardan tahsil ediliyorsa söz konusu işletme genel yönetim kapsamı içinde değerlendirilecektir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamuya ait şirketleri kendi kapsamı dışında tutmuş ve genel yönetime dahil etmemiş; mali özerkliklerini korumak amacıyla da Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu gibi düzenleyici ve denetleyici kurumları kısmen kendi hükümlerine bağlı kılmıştır.³⁷ Ancak bu düzenleyici ve denetleyici kurumlar, genel yönetim içerisinde merkezi yönetim alt dalında değerlendirilmiştir.

³⁷ H.Bayram Çolak, "5018 Sayılı Kamu Mali Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, Eylül 2006 (Makale 1), s. 131.

1.8. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

1.8.1. Kanunun Çıkarılmasını Gerektiren Nedenler

Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak son yıllarda ortaya atılmış en önemli söylemler, hesap verilebilirlik ve saydamlık olarak ortaya çıkmaktadır. “*Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır*”³⁸. Bu kavramların günümüzde daha çok konuşuluyor olmasının altında yatan nedenler uluslararası ve ulusal boyut açısından incelenebilir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 2003 yılında çıkarılmasının sebebi de bu bahsettiğimiz iki boyutun etkileridir. Ancak ana fikir oluşturması bakımından her ülkenin mali sistemlerinde reform yapma ihtiyacının, mali saydamlık kavramının ve ülke ekonomi politiği dolayısıyla maliye ve para politikalarının ulusal ve uluslararası piyasalardaki etkilerinin önemli boyutlara ulaşmasından kaynaklandığı belirtilebilir.

1.8.2. Mali Saydamlığın Uluslararası Boyutu

Son 10 yıl içerisinde Latin Amerika, Uzak Doğu ülkelerinde ve yakın bir zamanda ülkemizde yaşanan finansal krizler, mali anlamda uluslararası yapıların zayıflığını ortaya koymuştur. Bu zayıflığın sebeplerinin başında doğal olarak asimetrik enformasyon diğer bir deyişle uluslararası piyasa oyuncularının portföy yatırım yaptığı ülkelerin mali ve siyasi sistemleri hakkında kamu otoriteleri kadar bilgi sahibi olamamaları gelmektedir. Diğer yandan uluslararası yatırımcıların herhangi bir ülkedeki mali kriz sonucunda kaybettikleri portföyleri teminat altına alacak bir uluslararası standart veya düzenlemenin yokluğu da uluslararası piyasa riskini arttıran bir etmen olmuştur. Bu gibi nedenlerle 1997 yılından itibaren IMF bünyesinde uluslararası yatırımcıların risklerini minimize edebilecek bir kod ve standart zinciri oluşturulma çalışmaları başlamıştır.

Bu kod ve standartlar aslında üç ana başlık üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunlar,

³⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Mart 2000, s. 74.

- Makroekonomik politika ve verilerde saydamlığın sağlanması
- Piyasa mekanizmasının kurumsal alt yapısının güçlendirilmesi
- Bankacılık ve diğer finans sektörünün düzenlenmesi olarak sıralanabilir.³⁹

Uluslararası finansal yapıda oluşan aksaklık ise kendini en çok kamu maliyesi saydamlığı hususunda göstermektedir. Devletin ekonomilerde oluşan bilgileri yeterli, sağlıklı ve tüm ülke ekonomisinin resmini verecek bir biçimde üretme yeteneğinin olmayışı dolayısıyla kamu maliyesinin ana hatları sayılabilecek borçlanma, kamu açıkları, maliye politikaları alanlarında uluslararası genel kabul görmüş standartlarda veri sunamaması uluslararası yatırımcıların hem sabit varlık yatırımı hem de portföy yatırımı anlamında o ülkeden uzak durmasına neden olmaktadır. Bu nedenle IMF, mali saydamlığın ülkelerde tesis edilmesini ve küreselleşmenin uluslararası piyasa aktörlüğü açısından olumsuz yönlerini bertaraf edecek somut çalışmalara başlamıştır. “IMF Mali Saydamlık En İyi Uygulamalar Tüzüğü” de bu çalışmalardan biridir.

1.8.3. Mali Saydamlığın Ulusal Boyutu

Mali saydamlık konusunun, uluslararası boyuttan ziyade ulusal boyutta ele alınıp vurgulanması gerekmektedir. Ancak demokratik anlamda gelişmemiş toplumlarda mali saydamlığın önem kazanması o ülkede mali saydamlığın olmamasının maliyetinin kriz veya benzer mali depremlerle hissedilmesinden sonra olmaktadır. Mali saydamlığın toplumlarda yeterince dikkate alınmaması aslında devlet hesaplarının karmaşıklığı, bütçe süreçlerinin yorumlanmasının teknik uzmanlık gerektirmesi, demokratik kültür zemininin yeşermemiş olması, vergi bilincinin olmamasının doğal bir neticesi olarak değerlendirilebilir. Bunun yanı sıra mali saydamlığın anahtar unsuru olan devlet muhasebesinin halk ve sivil toplum örgütleri tarafından soğuk ve sıkıcı konular olarak algılanması, mali saydamlığa olan talebi azaltmaktadır.

³⁹ M. Ferhat Emil ve H. Hakan Yılmaz, **Mali Saydamlık İzleme Raporu**, Tesev Yayınları, Şubat 2004 (Rapor 1), s. 12.

Ancak tarih boyunca toplumların demokratikleşme süreçlerinde devlet ve halk arasındaki sosyal sözleşmelerin en önemlilerden bir tanesinin bütçe uygulamalarının olduğu dikkate alınmak durumundadır. Millettin iradesini temsil eden parlamento, bütçeyi onaylayarak yürütme organlarının bütçe ile kendilerine verilen harcama ve gelir toplama yetkilerini yasal çerçevede kullanmalarına izin vermektedir. Bu noktadan hareketle toplumun kendilerini idare edenlerden bütçe ile ilgili hesap sorma isteğinin mali saydamlık ile ilintili bir talep doğurması gerektiği akıllara gelebilir. Ancak Türkiye’de bu talep, 2000, 2001 mali krizlerinin olumsuz etkileri ve bu krizler neticesinde IMF ile yapılan taahhüt sözleşmeleri sonucunda ortaya çıkabilmiştir. Mali saydamlık aslında toplumlarda kendiliğinden talep edilerek yerleşmiş bir olgu değildir. Bazı önkoşulların oluşması gerekmektedir. Bunları şu şekilde sıralanabilir.⁴⁰

1.8.3.1. Vatandaşlık Bilinci İle Vergi Ödeme Bilinci Arasındaki Kopukluğun Giderilmesi

Bugün vatandaşlık bilincinin bir toplumda oluştuğunun en önemli göstergelerinden bir tanesi bireylerin ödedikleri vergilerin nereye harcandığını sorgulamaya başlamasıdır. Ancak ülkemizde beyana dayalı vergi ödeme tabanının oluşmaması diğer bir ifadeyle vergi gelirlerinin önemli bir kısmını dolaylı vergilerin oluşturması vatandaşlarımızın vergi tahsilat ve harcanma süreçleriyle ilgilenmemelerine neden olmuştur. Dolayısıyla vergi ödemeyen bir topluluğun saydamlık talep etmesi gibi kaygısı olmamaktadır. Vergilerini büyük meblağlarda ödeyen kesimin de bir kısmının siyasilerle olan ilişkiler sonucunda gümrük vergisi, sübvansiyon, teşvik, ucuz kredi, izin müesseseleri kanalıyla ödemelerinin karşılığını almaya alışkın olmaları da hesap sorma sisteminin gelişmesini engellemiştir. Diğer yandan kayıt dışı ekonominin inanılmaz boyutlara ulaşması ve halkın önemli bir kesiminin sosyal veya iktisadi olarak devletin kontrolünün dışına çıkması toplumun mali reform yapılmasını istemesi gibi bir durumu otomatikman ortadan kaldırmıştır.

⁴⁰ Emil ve Yılmaz, (Rapor 1), s. 17.

1.8.3.2. Bütçe Süreçlerine İlgili Gösterilmesi

Aslında mali saydamlığın oluşmasına neden olacak bu ön koşul vergi bilincinin toplumda oturması ile paralellik arz etmektedir. Ülkemizde bütçe hazırlık, onay, uygulama ve denetim süreçlerine vatandaşın ilgi göstermediği açıktır. Vatandaşın bütçe sürecine ilgisiz kalması bütçe ile ilgili gerekli takibin yapılabilmesinin teknik bilgi birikiminin mevcudiyetine bağlı olmasının açık bir sonucudur. Çünkü muhasebe jargonlarına, devlet muhasebesi sistemi ile ilgili karmaşık yapıya vatandaşımız pek de alışkın değildir. Bunun yanı sıra kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı konusundaki kontrolün meslek odaları, sendikalar ve diğer sivil toplum örgütleri kanalıyla da gerekli düzeyde yapılmadığı görülmektedir. Böylelikle bütçe sürecini vatandaş için yorumlayacak köprü, kendine düşen göreve sadık kalmamaktadır.

1.8.3.3. Demokratikleşme Talebinin Düzeyi:

“Tarihte vergi koyma ve verme süreci ve buna geliştirilen tepkiler (tax revolts) demokratik mücadelede önemli bir role sahip olduğu için demokratikleşme talebi ile mali saydamlık talebinin atbaşı gitmesi gerekir” ⁴¹. Mali saydamlığın artması için demokratikleşmenin mali sistemin dışında bir alanda ortaya çıkması ve tetikleyici bir unsur olması yeterli görülebilir.

1.8.3.4. Siyasi ve Bürokratik Sahiplenme Derecesi

Mali saydamlığın sağlanmasında en önemli ön koşullardan bir tanesi de siyasi ve bürokratik otoritelerinin bu konuda göstermiş olduğu niyettir ancak siyasi otoriteler tarafından bu durum bir takım gerekçelerle tatlı bir siyasi propaganda olarak kullanılmıştır. Aslında siyasi söylemden öte mali saydamlık, teknik bilgi birikimi ve kalifiye personel gerektiren bir uygulama sürecidir. Bürokratik çevrelerin bu kavrama gösterdikleri direnç ise daha önceki ön koşulların oluşmasıyla kırılabilmektedir.

⁴¹ Emil ve Yılmaz, (Rapor 1), s. 19.

1.8.4. Mali Saydamlığın Ülkemizde Öneminin Artmasına Yol Açan Dinamikler

Mali saydamlığın kamuoyu tarafından talep edilebilir duruma gelmesine yol açan dinamiklerin, IMF ile girişilen programların, ekonomik krizlerin ve Avrupa Birliği ile müzakere sürecinin etkileri sonucunda oluştuğu söylenebilir.

Ülkemiz uzun yıllar bütçe açıkları, kronik enflasyon ve kamu borç stokları ile mücadele etmek durumunda kalmıştır. Bu borç stokundan kurtulmak amacıyla IMF ile 1999 yılından itibaren imzalanan stand-by sözleşmeleri ile kur çıpası, mali disiplin ve başta bankacılık ile ilgili düzenlemeleri içeren istikrar programı yürürlüğe konmuştur. Bu programda mali saydamlığın gerçekleştirilmesi bağlamında kamu açığının doğru ölçülmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Kamu hesaplarına dahil edilmeyen ve mali saydamsızlığın en baştaki örneklerinden olan yarı mali işlemlerin kamu açığı kapsamına alınması, garantili borç ödemelerinin bütçe hesaplarında gözükmeye başlaması bu çalışmalardan örneklerdir. Bunun yanı sıra IMF'ye verilen taahhüt gereği mali saydamlık raporu hazırlanmasına karar verilmiştir. Aslında IMF ile yapılan anlaşmalar ve bu anlaşmalar neticesinde yürütülen çalışmalar, daha önce belirtilen mali saydamlığa olan uluslararası talep boyutu açısından değerlendirilmelidir.

IMF ile yürütülen program çerçevesinde özellikle bütçe dışı fonların bütçe içerisinde gösterilmesine karar verilmesine rağmen 2000 ve 2001 yıllarında kısa aralıklarla yaşanan bankacılık krizleri, ülkemizde mali saydamlık anlamında yapılan icraatların yeterli olmadığı kanaatini doğurmuştur. Doğal olarak bunda bürokratik ve siyasal oluşumların gösterdiği direncin etkisi büyüktür. Özellikle kamu bankalarının görev zararlarının 50 milyar dolar civarında olması ve bu yükün devletin sırtına doğal olarak halkın sırtına binmesi; bu mali krizlerin etkilerini ekonomik küçülme, işsizlik olarak göstermesi, ülkemizde sivil toplum örgütleri ve medyanın bütçe süreçlerine ilgisini arttırmış ama en önemlisi kamuoyunun mali saydamlık konusundaki talep seviyesini tetiklemiştir. Bu dinamik ise mali saydamlığın ulusal boyutta oluşmaya başladığının bir göstergesi olmuştur.

Avrupa Birliği ile Türkiye'nin müzakere sürecinin mali saydamlığın oluşmasında katalizör etkide bulunduğu söylenbilir. Çünkü Avrupa Birliği'ne aday ülkelerin ekonomik kriterler olarak nitelendirilen Maastricht kriterlerini yakalama başarısı, o ülkenin mali enformasyonu kaliteli ve saydam bir biçimde üretmedeki yeteneği ile bağdaşmaktadır. Bu nedenle Avrupa Birliği'ne aday olan ülkelerin bütçe sürecinde Şeffaflık, bütçe dışı işlemlerin sınırlandırılması, yarı mali işlemlerin ortadan kaldırması konularında gösterdiği irade bütünlüğü, Avrupa Birliği sistemine entegrasyonunu kolaylaştıracaktır. Aynı Şekilde Avrupa Birliği'ne üyelik için siyasal ve sosyal alanlarda oluşturulması gereken demokratikleşme düzeyi, mali saydamlığa katkıda enzim etkisi gösterecektir.

Ekonomik krizler saydamlık konusundaki yoksunluktan dolayı ülkemiz için önemli bir fatura çıkartmış; sadece uluslararası aktörlerin değil ulusal çevrelerin de mali saydamlığın oluşturulması için talebinin artmasına neden olmuştur. Bu gelişmelerin etkisiyle öncelikle Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Kanunu çıkartılmış; borç ve risk yönetiminin daha saydam olması sağlanmıştır. Kamu İhale Kanunu yenilenmiştir. Daha sonra da muhasebe, denetim ve raporlama konularında Őeffaflıđı sağlayacak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ıkarılmıştır.

Birçok ülkede mali saydamlığın değerlendirilmesinde IMF'nin geliştirdiği standartlar kullanılmaktadır. IMF Governrler Kurulu Geçici Komitesi, 16 Nisan 1998 tarihli toplantısında ye ülkelerin mali Őeffaflıđının ve mali risklerinin ortaya konulmasını sağlayan "Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü"n (Code Of Good Practices On Fiscal Transparency) kabul etmiştir. Bu düzenlemenin amacı ye ülkelerin uzun vadeli veya kısa vadeli mali istikrarsızlıkları hakkındaki bilgilerin üretilmesini sağlamaktır. Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü, mali saydamlığı dört ana bölümde sorgulamaktadır. Bu dört sınıf sırasıyla;

- Kamu sektörünün ekonomide sahip olduğu rollerin ve sorumlulukların açık olması,
- Bilginin kamuya açık ve ulaşılabilir olması,

- Bütçenin hazırlama, uygulama, raporlanma süreçlerinin açık olması,
- Denetim ve istatistiki veri yayınlamanın bağımsız olmasıdır.⁴²

Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı (TESEV), Türkiye’de mali saydamlığın düzeyini araştırmaya yönelik bir değerlendirme çalışması yapmış; bu değerlendirme aracıyla Türkiye Mali Saydamlık İzleme Endeksi oluşturulmuş; bu endeksin oluşturulma, uygulanma ve yorumlanmasını içeren mali saydamlık izleme raporunu Şubat 2004’te yayınlamıştır. Mali Saydamlık İzleme Endeksi’nin sonuçlandırıldığı çalışma, IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü’nün çizdiği standartlarla benzerlik gösteren altı ana bölüm bu altı ana bölümde toplam 32 alt bölüm ve toplam 108 sorunun yer aldığı değerlendirme formunun, konusunda uzman bürokrat, denetim elemanı, sivil toplum üyesi, basın temsilcisi ve akademisyenler tarafından doldurulması suretiyle gerçekleştirilmiştir. Her bir alt bölüm 100 puan üzerinden sayısallaştırılmış olup ana bölümler de alt bölümlerin ortalaması alınmak suretiyle % ile ifade edilmişlerdir.⁴³ Değerlendirme formu, kamu sektörünün ekonomide sahip olduğu rol ve sorumluluklarının açık olması; kamuoyuna bilgi sunma ve raporlama düzeyi; bütçenin hazırlanma ve onaylanma sürecinde açıklık; bütçenin uygulanma ve kontrol sürecinde açıklık; kesin hesapların parlamento tarafından onaylanması ile mali sonuçların dış denetiminde ve değerlendirilmesi sürecinde açıklık; mali istatistiklerin raporlanmasındaki kurumsal bağımsızlık ve güvenilirlik olmak üzere toplam altı ana bölümden oluşmaktadır. Mali Saydamlık İzleme Endeksi Sonuçları, aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

⁴² Emil ve Yılmaz, (Rapor 1), ss. 48–49.

⁴³ Emil ve Yılmaz, (Rapor 1), ss. 57–58.

Tablo 1
Türkiye Mali Saydamlık İzleme Endeksi Sonuçları (%)

Genel Endeks Değeri	44.1	100.0
I Kamu sektörünün ekonomide sahip olduğu rol ve sorumluluklarının açık olması	43.6	100.0
II Kamuoyuna bilgi sunma ve raporlama düzeyi	45.1	100.0
III Bütçenin hazırlanma ve onaylanma sürecinde açıklık	40.1	100.0
IV Bütçenin uygulanma ve kontrol sürecinde açıklık	41.7	100.0
V Kesin hesapların parlamento tarafından onaylanması ile mali sonuçların dış denetiminde ve değerlendirilmesi sürecinde açıklık	49.7	100.0
VI Mali istatistiklerin raporlanmasındaki kurumsal bağımsızlık ve güvenilirlik	44.3	100.0

Kaynak: Mali Saydamlık İzleme Raporu, TESEV Yayınları, Şubat 2004, s.62.

Yukarıda sonuçları verilen mali saydamlık izleme raporu, Şubat 2004 itibariyle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun resmi gazetede yayınlanmasından yaklaşık 2 ay sonra çıkarılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma, 5018 Sayılı Yasa'nın uygulanmasının etkilerinin henüz ortaya çıkmadığı anda Türkiye'deki mali saydamlığın ulaşılmış olduğu neticeye ışık tutması bakımından önemlidir. Mali izleme endeksinin ortalama sonucu, % 44,1 ile gerçekten düşük bir değerdedir.⁴⁴ Bütçenin raporlanma ve onaylanma sürecindeki açıklık bu alt bölümler arasında en düşük yüzdeye sahiptir. Bunun en önemli nedenlerinden biri bütçe hazırlanma sürecinde temel ekonomik varsayımlardaki değişme ve bunlarla ilintili harcama ve gelir taahhütlerinin ve mali risklerinin açıkça ortaya konamamasıdır.⁴⁵ Kesin hesapların parlamento tarafından onaylanması ile mali sonuçların dış

⁴⁴ Aynı endeks temel alınarak TESEV tarafından daha sonra benzer bir çalışma yapılmış ve Aralık 2004 tarihi itibariyle yayınlanmıştır. Ortalama sonuç % 40,6 çıkmıştır. Detaylı bilgi için Bakınız: M. Ferhat Emil, H. Hakan Yılmaz, **Mali Saydamlık İzleme Raporu-2**, Tesev Yayınları, Aralık 2004 (Rapor 2), ss. 6-17.

⁴⁵ Emil ve Yılmaz, (Rapor 1), s. 66.

denetiminde ve değerlendirilmesi sürecinde açıklık açısından endeks değeri ise %49,7 ile en yüksek düzeyde çıkmıştır. “Kesin hesapların dönem kapandıktan sonra parlamentoya sunulma süresindeki kısıklık ve parlamentoda ayrı bir komisyon tarafından görüşülmesi yanında bağımsız bir dış denetim biriminin varlığı bu bölümün puanının yüksek çıkmasına neden olan başlıca faktörler olmuştur”⁴⁶. Genel anlamda bütün sonuçlar ülkemizde mali saydamlığın oturmuş olduğuna dair bir algılamamanın uzman çevrelerde olmadığını göstermektedir.

“5018 Sayılı Yasa çıkarılmadan önce yürürlükte olan yasa, kapsamının dar olduğu, diğer bir ifadeyle kamu mallarının tümünü ve bütün kamu kurumlarını kapsamadığından, mali disiplini sağlamadığı, hesap verme, sorumluluklar ve özellikle de kesin hesap boyutunda yetersiz olduğu, harcama prosedüründe çok kısıtlayıcı ve aşırı merkeziyetçi olduğu, eleştirilerine maruz kalmıştır”⁴⁷.

5018 Sayılı Yasa'nın çıkmasını tetikleyen unsurlar belki de bunlar olmuştur. 5018 Sayılı Yasa'nın yukarıda sözü edilen mali saydamlık kriterleri ile ilgili bir takım yeni düzenlemeleri getirmesi bunu doğrulamaktadır.

1.8.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Hakkında Genel Bilgi

Mali yönetim sistemimizde önemli değişiklikler getiren; çağdaş uygulamalar baz alınarak hazırlanmaya çalışılan kamu mali yapımızı düzenleyen 5436 Sayılı Kanun ile değişik 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu dokuz ana kısım, 83 ana madde, 14 geçici madde, 2 liste, 4 cetvel ve bunların yanı sıra 5436 Sayılı Yasa'nın 5018 Sayılı Yasa'ya eklenmeyen maddelerinden oluşan oldukça hacimli bir külliyattır.^{48, 49} 5018 Sayılı Yasanın yürürlüğe girmesiyle alakalı aksamalar olmuş olup 2005 Yılı Bütçe Kanunu'na

⁴⁶ Emil ve Yılmaz, (Rapor 1), s. 70.

⁴⁷ Eyüp Kızılkaya, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Görüş ve Öneriler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002 (Kamu Mali Yönetimi), s. 61.

⁴⁸ Selahattin Tuncer, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:289, Eylül 2005, s. 13.

⁴⁹ 5018 Sayılı Yasa'da 5436 Sayılı Yasa'nın yanı sıra başka kanunlar ile özellikle kanuna ek cetvellerde değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler Resmi Gazete arşivinden incelenebilir.

eklenen 35/2 maddesi ile uygulama, bazı zorunlu nedenlerle 1 Ocak 2006 tarihine ertelenmiştir. Ana kısımlar, genel hükümler, kamu idare bütçeleri, taşınır ve taşınmazlar, kamu hesapları ve mali istatistikler, iç kontrol sistemi, dış denetim, yaptırımlar ve yetkili merciler, diğer hükümler, yürürlükten kaldırılan hükümler olmak üzere dokuz başlıkla ifade edilmiştir. 5018 Sayılı Kanunla mevcut mali yönetim sistemi daha etkin ve kontrolü kolay bir hale getirilmeye çalışılmış; bütçe kapsamı genişletilerek Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bütçe hakkını tam olarak kullanması sağlanmaya çalışılmıştır. Bütçe uygulama ve hazırlama sürecinde ve denetiminde strateji ve performans sistemi ile etkinlik arttırılmaya; hesap verilebilirlik ve mali saydamlık bağlamında düzenlemeler getirilmeye gayret gösterilmiştir. Kamu idarelerinde harcama ve iç kontrol anlamında köklü değişiklikler yapılmıştır. Harcamaya ait yetki ve sorumluluğun harcamayı yapan kuruma verilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.⁵⁰ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş ile ilgili birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Bundan sonraki bölümde getirilen düzenlemeler hakkında kısaca bilgi verilecektir. 5018 Sayılı Yasa ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesi hakkında getirilen düzenlemeler ise ikinci bölümde incelenecektir.

1.8.6. 5018 Sayılı Yasa İle Getirilen Belli Başlı Düzenlemeler

5018 Sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile birlikte tüm hükümleri ile yürürlükten kaldırılan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, kapsam olarak sadece genel bütçeli idarelerin mali yönetimleri ile ilgili hükümler getirmekteydi. 5018 Sayılı kanun ile kapsam çok geniş tutulmuş ve neredeyse kamu kurum ve kuruluşların tamamı bu kanunun şemsiyesi altına girmiştir. 5018 Sayılı Yasa ile getirilen düzenlemeler aşağıda belli başlıklar halinde sınıflandırılmıştır.

1.8.6.1. Kanuna Tabi Kuruluşlar Yönünden Getirilen Düzenlemeler

Ulusal ekonominin sınıflandırılması ile ilgili bölümde bahsi geçen uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak kanunun kapsamı genel

⁵⁰ Ömer Köse, "Kamu Mali Yönetiminin ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:20, Nisan-Haziran 2003, s. 52.

yönetim olarak ifade edilmiş olup genel yönetim ise kendi içinde aşağıdaki sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.⁵¹

1.Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kuruluşlar:

A.Genel Bütçeli İdareler (50 kuruluş)

B.Özel Bütçeli İdareler (119 kuruluş)

C.Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (8 kuruluş)

2.Sosyal Güvenlik Kuruluşları (2 kuruluş)

3.Mahalli İdareler

Yukarıda ifade edilen kurum ve kuruluşlar, kanunun ekinde yer alan cetvellerde detaylı bir şekilde listelenmiştir. T.C. Merkez Bankası, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamuya ait şirketler kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu gibi düzenleyici ve denetleyici kurumlar kanunun sadece belli hükümlerine tabi tutulmuşlardır. Toplu Konut İdaresi ve Tasarruf Mevduat ve Sigorta Fonu kanun kapsamının dışında kalmıştır.

1.8.6.2. Bütçelerle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Merkezi yönetim bütçe kanunu ile bütçenin kapsamı genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurumları da bünyesine alacak şekilde genişlemiştir. Merkezi yönetim bütçe kanununun Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulması sağlanmaktadır.

Kanun ile katma bütçe kavramı kaldırılmıştır. Daha önceki dönemde katma bütçeli kurum olarak çalışan Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, Sosyal Hizmetler Ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü gibi kurumlar genel bütçe kapsamına alınmıştır. Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulup

⁵¹ T.C. Başbakanlık, “5018 Sayılı Kamu Mali Ve Kontrol Kanunu”, **Resmi Gazete**, 24.12.2003, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?mevzuatkod=1.5.5018&sourceXmlSearch> (22.09.2007), ss. 38–42.

gelir tahsis edilen kurumlar özel bütçeli kurumlar olarak Kanununun 12. maddesinde zikredilmiştir. Yüksek Öğretim Kurulu ve Üniversiteler başta olmak üzere 119 adet kurum özel bütçe kapsamında sıralanmıştır. “Yeni sistemde özel bütçeli kurumlar olarak anılan yerel yönetimlerin bütçeleri ise “mahalli idare bütçesi” olarak yeniden düzenlenmiştir. Böylece mahalli idare ve fonları vergi gelirlerine dahil edilmiştir”⁵². Ayrıca döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmaktadır.

Mali disiplinin sağlanması anlamında kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmakta böylelikle özel gelir ve gider uygulaması ortadan kaldırılmaktadır. Aynı şekilde vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda yerini alacaktır. Bu vazgeçilen kamu gelirleri, literatürde vergi harcamaları adını almaktadır. “Vergi harcamaları, ilk anda akla gelen vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, esas olarak vazgeçilen vergi gelirini anlatmaktadır. Vergi harcamaları, vergi sistemi aracılığıyla sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen uygulamalardır”⁵³. Merkezi yönetim bütçe kanununda merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ilgili yılın ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri; varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi harcamaları nedeniyle vazgeçilen tutarlar yer almaktadır. Buradan anlaşılan artık 3 yıllık harcama tahminlerini içeren stratejik plana uygun olarak performans ölçülerine göre hazırlanan bütçe uygulamasına geçilecektir. Bu uygulama ile ulaşılması hedeflenen amaç mali şeffaflığın sağlanması; maliye politikasının etkinliğinin artırılması ve 5 yılda bir gerçekleşen seçim dilimlerinde Türkiye’nin yaşadığı siyasi değişimlerinin mali politikalara olan olumsuz etkilerinin minimize edilmeye çalışılmasıdır. Böyle bir sisteme geçilmesinin nedenini IMF ile uygulanan programların sonucunda aramak gerekmektedir.

⁵² Övül Çölgezen, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:294, Şubat 2006, s. 136.

⁵³ Türkbek Pedük, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:294, Şubat 2006, s. 114.

5018 sayılı kanunla yapılan en önemli reformlardan birisi de Orta Vadeli Harcama Sistemine (Medium Term Expenditure Framework) geçilmiş olmasıdır. Orta Vadeli Harcama Sistemi, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadeli maliyetler ile uyumlaştırılmasını sağlayan bir düzenlemedir. Özet olarak bu sistem makroekonomik kaynak yapısının önceden tahmin edilmesini ve bu tahminlerden hareketle ödenek ve harcama limitlerinin ortaya konmasını sağlamaktadır. Böylelikle kaynaklar üzerinde alt kurumlardan gelebilecek baskıların azaltılabileceği düşünülmüş ve bir yıldan daha fazla zaman dilimine yayılabilecek olan ücret ödemesi, sosyal güvenlik transfer ücret harcamalarının planlamasının daha tutarlı bir biçimde yapılabileceği öngörülmüştür. Diğer getirilen bir düzenleme ise stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesidir. Stratejik planların hazırlanması ve bu planların kalkınma programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkili kılınmıştır. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik plarlarda belirtilen performans göstergelerine uygunluğunu ise Maliye Bakanlığı belirleyecektir. Kurumların sınıflandırmasındaki değişikliklerle beraber bütçe kod yapısı da değişmiş olup 2004 yılından itibaren program bütçe sistemi terk edilerek performans esaslı bütçe sistemine ve bu sistem içerisinde analitik bütçe sınıflandırma modeline geçilmiştir. Performans esaslı bütçe sistemi, stratejik planlama, çok yıllık bütçe uygulaması ve uzun vadeli ulusal politikalar oluşturulması suretiyle işleyen bir metodolojidir.⁵⁴ Analitik bütçe, kurumsal, fonksiyonel, finansman ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere toplam 4 farklı kod grubundan oluşmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması, daha önce de değinilen ESA 95 Avrupa Bütünleştirilmiş Hesaplar Sistemi ile uyum gözetilerek hazırlanmıştır.

1.8.6.3. Bütçe Uygulamasında Sorumluluk

5018 Sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerden belki de en önemlisi bütçe uygulama sürecinde ilgili kamu idarelerinin harcama konusunda yetkili ve sorumlu kılınmaları ile ilgili düzenleme yapılmış olmasıdır. 1050 Sayılı Kanun ile tahakkuk

⁵⁴ Mesut Ünal, “Performans Esaslı Bütçe Sisteminin İşleyişi Açısından Performans İzleme Süreci”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:35, Ocak-Mart 2007, s. 248.

memuru, sayman ve ita amiri görev sorumlulukları çerçevesinde gerçekleştirilen giderlerin 5018 Sayılı kanun ile harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, ön mali kontrol görevlileri ile muhasebe yetkilisi tarafından yapılması kabul edilmiş böylelikle harcama ve kontrol sürecinin adem-i merkeziyetçi bir model kapsamında yürütülmesi düşünülmüştür.⁵⁵ Muhasebe yetkililerinin genel bütçeli kuruluşlarda Maliye Bakanlığı tarafından atanması dışında yukarıda sayılan tüm görevliler ilgili kamu idaresi tarafından belirlenecektir.

1.8.6.4. Ön Mali Kontrol

5018 Sayılı Yasa yürürlüğe girmeden önce mevzuatta mali kontrol adı altında sistematik bir yapı mevcut değildir.⁵⁶ Yeni kanununun 57. maddesinde ifade edildiği üzere; kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur. Ön mali kontrol bu yeni kanun ile getirilen bir kavramdır. 1050 Sayılı Kanuna harcama öncesi kontrol işlemleri, harcamayı gerektirecek taahhüt ve sözleşmelerin Maliye Bakanlığı tarafından vize edilmesi; Sayıştay'ın sözleşme ve bağitları tescil etmesi; bütçenin hazırlanması ve ödeneklerin dağıtım ve kullanımında Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün yetkilendirilmesi şeklinde yürütülmekteydi. Harcama öncesi mali kontrolde Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün yanı sıra; bütçe daireleri ve saymanlıkların da işlevi vardı.⁵⁷ Yeni kanunla birlikte Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta ve iç kontrol sisteminin bir parçası olarak ön mali kontrolün harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirmesi kararlaştırılmıştır. İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin hususların detayları 31.12.2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Esas ve Usuller ile açıklanmıştır. Örneğin bu esas ve usullerin 17 maddesinde ihale kanununa tabi olsun veya olmasın harcamayı gerektirecek sözleşme tasarılarından mal ve hizmet alımları ile ilgili

⁵⁵ Saymanların görevlerinin 5018 Sayılı Yasa ile nasıl şekillendiği hakkında detaylı bilgi için bakınız: Vural Şahbenderoğlu, "Kamu Mali Yönetimi Kanun Tasarısı (Saymanlık Görevinin Tasarıda Nasıl Şekillendiği)", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002.

⁵⁶ Abdurrahman Üçbaş, "5018 Sayılı Yasanın Kamu Maliyesine Getirdikleri", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004, s. 44.

⁵⁷ Mustafa Deniz, "Ulusal Programda Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:3, Sayı:12, İlkbahar 2001, s. 36.

olanların ancak bir milyon Yeni Türk Lirasını aşanların kontrole tabi olacağı bildirilmiştir. Ön mali kontrole ilişkin düzenlemenin bütçe uygulama sürecine hız ve etkinlik kazandıracağı düşünülmektedir.

1.8.6.5. Raporlama

5018 Sayılı Kanunun 41. maddesinden hareketle mali saydamlık ve şeffaflığın temin edilmesi amacıyla genel yönetime dair kurumların belirli dönemler itibariyle mali durum ve faaliyetlerini kamuoyuna sunma prensibi getirilmiştir. Buna göre kamu idarelerince idare faaliyet raporu düzenlenir. Merkezi yönetim kapsamındaki kuruluşlar ile sosyal güvenlik kuruluşlarının idare faaliyet raporları temel alınarak Maliye Bakanlığı'na genel faaliyet raporu hazırlanır. Mahalli idarelerin hazırladıkları idare faaliyet raporları ise İçişleri Bakanlığı'na sunulur ve İçişleri Bakanlığı bu raporlardan hareketle mahalli idareler genel faaliyet raporunu hazırlar. Tüm bu idari faaliyet raporlarının birer örneği, Sayıştay Başkanlığı'na sunulur. Sayıştay Başkanlığı, mahalli idarelerin idari faaliyet raporları hariç tüm idari faaliyet raporları ile mahalli idareler ve genel faaliyet raporlarıyla beraber dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini son olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne iletir.

1.8.6.6. İç Kontrol

5018 Sayılı Kanun ile daha önceleri uygunluk ve kısmen de performans denetimi düzeyinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kapsamı; uygunluk, mali, performans diğer bir deyişle kamu kurum yöneticilerinin her türlü faaliyetlerinin uluslararası standartlar göz önünde bulundurularak yapılmasını sağlayacak şekilde genişletilmiştir. Yapılan düzenlemenin 55. maddesinde kamu idarelerinde yürütülen denetimin fonksiyonu yeniden tanımlanmış ve iç kontrol olarak adlandırılmıştır. İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yürütülüp yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak

üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır. Dikkat edilecek olursa iç denetim, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kanun metninde sunulmuştur.

1.8.6.7. İç Denetim

5018 Sayılı Yasa ile kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek; kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla gerçekleştirilen ve kurumların yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek yönünde genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılan iç denetimin iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi ön görülmektedir.(Madde 63) İç denetçilerin yukarıda belirtilen görevlerinin yanı sıra denetim sırasında soruşturma açılmasını gerektirecek herhangi bir durum olması halinde vakayı ilgili idarenin en üst yetkili amirine bildirmek gibi bir vazifesi aynı zamanda harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapmak gibi bir sorumluluğu da bulunmaktadır. “*Kamu idarelerinin iç denetim fonksiyonlarını izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek ve kanunda tadat edilen görevleri ifa etmek üzere Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak İç denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur*”⁵⁸. İç denetçiler raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunarlar. İç denetim raporları ve üst yönetici tarafından bu raporlar üzerine gerçekleştirilen işlemleri içeren dosya, en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na gönderilir.⁵⁹

1.8.6.8. Dış Denetim

5018 Sayılı Yasa’nın harcama süreciyle ilgili getirdiği en önemli özellik bütçe uygulamalarında kamu idarelerinin yetkili ve sorumlu tutulmasıdır. Bu

⁵⁸ Ekrem Candan, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler-2”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:296, Nisan 2006, s. 173.

⁵⁹Erkan Karaarslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:28, Nisan-Haziran 2005 (Mali Denetim), s. 151.

bağlamda daha önce de ifade edildiği gibi mali ve diğer konularda yapılan denetimin kamu idarelerindeki üst düzey yöneticilere bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi karara bağlanmıştır. Doğal olarak daha önceki kanunda yeri olan Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin yeni kanunda olmaması veya kapsamının daraltılması anlaşılabilir bir düzenlemedir. Dolayısıyla yeni kanunla birlikte genel idareye dahil kamu idarelerinde yapılan iç denetim dışındaki denetimin tamamı dış denetim olarak belirtilmiş ve Kanunun 68. maddesine göre dış denetim faaliyetlerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay Başkanlığı'nca yürütülmesi kararlaştırılmıştır. Bu kanunla birlikte Sayıştay'ın sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayıp kesin hükme bağlama fonksiyonu ortadan kaldırılmış kamu kurumlarının mali işlem, faaliyet ve kararları hakkında dış denetim yapması sağlanmıştır. Dış denetimin kapsamı, kamu kurumlarının mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğunun kontrolü; kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve performansın ölçümü; gelir, gider ve diğer bütün işlemlerin kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespiti olarak sıralanabilir.⁶⁰ Sayıştay Başkanlığı, genel yönetim kapsamındaki kuruluşları denetlemesi neticesinde oluşturacağı raporları meclise sunacaktır. Ancak Sayıştay ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin denetimi, T.B.M.M. Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen bir komisyon tarafından yapılacaktır. Kanunla dış denetim fonksiyonunun işler hale getirilmesi ve Sayıştay'ın bu denetimden sorumlu olmasının kamu denetimlerinde meydana gelebilecek usulsüzlük ve yolsuzlukları asgari düzeye çekeceği düşünülmektedir.⁶¹ İç ve dış denetim dışında istisnai hallerde Maliye ve İçişleri Bakanlıkları'nın denetim yapma yetkisi saklı tutulmaya devam edilmiştir.⁶²

⁶⁰ M. Hakan Özbaran, "Kamu Mali Yönetimindeki Gelişmeler Paralelinde Sayıştay Denetimi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Ocak-Mart 2005, ss. 53-54.

⁶¹ İsmail Çobanoğlu, "Kamu Yönetimi Yasa Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Ocak-Mart 2004, s. 41.

⁶² 5018 Sayılı Yasa ile oluşturulan denetim sistemine olan eleştirileri incelemek için bakınız: Erkan Karaarslan, "Denetim Sistemimiz", **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:35, Ocak-Mart 2007 (Denetim Sistemimiz), ss. 29-41.

1.8.6.9. Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıklarının Kaldırılması

5018 Sayılı Yasa'da değişiklik yapan 5436 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerden birisi de Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıklarının ve bunlara bağlı daire başkanlıklarının kaldırılmasıdır. Teşkilat kanunlarında Strateji Geliştirme Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ve bu ana birimlere bağlı müdürlüklerin oluşturulması ilgili düzenlemeler yapılıncaya kadar Başbakanlık ve Bakanlıklarda (Milli Savunma Bakanlığı hariç) Strateji Geliştirme Başkanlığı, kanunun ekli 1 sayılı cetvelinde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ve 2 sayılı cetvelde yer alan kurumlarda ise Daire Başkanlıklarına bağlı müdürlüklerin kurulması karara bağlanmıştır. Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulmaktadır.

1.8.6.10. Zorunlu Bağış ve Yardımlar

Yapılan düzenleme ile kamu kurum ve kuruluşlarında zorunlu bağış toplanması diğer bir ifadeyle kamu kurumunun verdiği hizmetin herhangi bir bağışa bağlanması yasaklanmış ve kamuoyunda önemli bir tepkiye yol açan uygulamaya son vermeye çalışılmıştır. Ayrıca kamu idarelerine yapılan şartlı bağışların kaydı ve kullanılmasına yönelik esaslar belirlenmiştir. Buna göre şartlı bağışların üst yönetici tarafından açılacak bir tertibe gelir yazılması ve bu tertipten başka herhangi bir ödenek tertibine aktarım yapılamayacağı açıkça belirtilmiştir. Öte yandan şartlı bağışlar kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı takdirde bağışı yapan hak sahibine tutar iade edilecektir. Amaç dışı herhangi bir kullanımdan veya geri iade edilmemesinden kaynaklanan her türlü zararın sorumluluğunun üst yöneticiye aktarılacağı gerektiği takdirde zararın üst yöneticiden sağlanacağı hükmüne kanunda yer verilmiştir.

1.8.6.11. Ödenemeyen Tutarlar Konusunda Yapılan Düzenlemeler

Bütçeye gider kaydedildiği halde ödenemeyen tutarları düzenleyen Kanunun 34. maddesi, zamanaşımının başlangıcı, ödenemeyen tutarlardaki öncelik ile gerçekleştiği halde ödenek yetersizliği veya yokluğu nedeniyle ödenemeyen tutarların devlet kayıtlarına alınması konusunda bir takım düzenlemeler getirmektedir.

1.8.6.12. Zamanaşımı Başlangıcı Konusunda Yapılan Düzenleme

Kural olarak devlet adına yapılan giderlerin bütçeye gider kaydedilmesi ardından nakit çıkışı ile ödemenin yapılması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda ödeme yapılabilmesi için kurum ve kuruluşların yeterli nakitleri olmayabilir veya ödemenin yapılacağı hak sahibi bulunamayabilir. Bu durumda söz konusu meblağlar için bütçeye gider kaydı yapılır ama ödeme yapılmaz. Bütçeye gider kaydedilen tutar hak sahibinin müracaatı veya yeterli nakdin bulunması durumunda bütçe emanetleri hesabından ilgili hesaba aktarım yapılır. Emanete alınan tutarlar beş sene içinde ödenmelidir. Beş yıllık zamanaşımı süresinin başlangıcı malın alındığı veya hizmetin sağlandığı mali yılın bitimiyle başlar. Beş yıllık süre bitiminde ise tutar bütçeye gelir kaydedilir.

1.8.6.13. Ödemelerde Öncelik Sırası Konusunda Yapılan Düzenleme

Nakit yetersizliği nedeniyle ödenemeyen tutarlar hususunda yapılan bir diğer düzenleme, bütçe emanetleri hesabına alınan tutarların nakdin temin edilmesinden sonra hangi sıraya göre hak sahiplerine ödeneceği ile ilgilidir. 5018 Sayılı Kanunun 34. maddesine göre ödemelerin muhasebe kayıtlarına geçme sırasına göre yapılacağı belirtilmiştir. Ancak aynı maddede; kanunlar gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara; tarifeye bağlı ödemelere; ilama bağlı borçlara; ödenmeme durumunda ortaya çıkan faiz ve gecikme zamlarından ortaya çıkan borçlara; ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verileceği bahsedilmektedir.

1.8.6.14. Ödenek Yokluğu Nedeniyle Ödenemeyen Tutarların Devlet Hesaplarına Alınması Konusunda Yapılan Düzenleme

Daha önceleri nakit esaslı devlet muhasebesinde, yapılan ödemeler dışında çeşitli nedenlerle ödenemeyen tutarların hesaplarda gözükmemesi mümkün değildi. Bu tutarların muhasebe kayıtlarında gözükmemesi ancak ödeneğin mevcut olması ile mümkündür. 5018 Sayılı Yasa ile Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte oluştuğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderlerin beraberinde harcama belgeleri olmak kaydıyla muhasebe kayıtlarına aktarılması sağlanmaktadır. Bu giderlerin kanıtlayıcı harcama belgelerinin en geç mali yılın sonuna kadar ilgili muhasebe birimlerine gönderilmesi gerekmektedir. Aslında bu uygulama bir reform niteliğindedir. Çünkü bu kanunla devlet namına bir gider mevcutsa bunun mutlaka devlet kayıtlarında yer almasının gerektiği ortaya konulmuş olmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ

2.1. DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ

Devlet muhasebesi konusunda devletin rolüne ilişkin bakış açılarından kaynaklanan farklı iki görüş mevcuttur.⁶³ Bunlardan ilki geleneksel görüşü temsil etmekte olup devletin geniş ekonomiyi yönetmek ve eşitsizlikleri gidermek gibi bir görevi olduğunu kabul eder. Buna göre; devletin temel amacı faaliyetlerin eksiksiz bir şekilde yürütüldüğünü kontrol etmektir. Bu noktadan hareketle devlet muhasebesi nakit esaslı veya bütçe odaklı olmalıdır. İkinci görüşe göre ise devletin temel amacı kendisinden beklenen görevleri minimum maliyet ve mümkün olduğu kadar verimli şekilde yerine getirmektir. Dolayısıyla nakit esaslı devlet muhasebesinden devletin tüm eylemlerinin fotoğrafını çekebilecek tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş gerekli hale gelmektedir. Bu durum, 1980 yılından itibaren tüm dünyada yeşeren kamu mali reformunun ürünü olarak ortaya çıkmıştır. 1980 yılından önce ise tahakkuk esaslı muhasebenin yapılan işin ticari doğası, faaliyet sırasında kaynak kullanımı için sorumluluk oluşturma ihtiyacı, kar amacının ön sırada gelmesi, performans göstergelerinin ve finansal durumun ortaya konulması gereği gibi nedenlerle işletme teşebbüsleri için uygun hatta lüzumlu olduğu devlet açısından ise böyle bir şartın olmadığı kanaati yaygındı.⁶⁴ Kamu bünyesinde faaliyet gösteren işletmelerin tahakkuk esaslı muhasebeye belli bir zaman önce geçmelerinin altında yatan gerçek buydu.

“Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve birliklere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün olmadığından bu hem ülkeler arası uygulamalarda ve hem de bir ulusal ekonomi içinde alt

⁶³ Özhan Çetinkaya ve Zuhul Yıldırım, **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Yıl 2006, s. 64.

⁶⁴ OECD, “Accounting For What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector”, **OECD Raporu**, 1993, Sayıştay E-kütüphanesi, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=203> (26.01.2008), s. 8.

sektörlere ve sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında aynıdır”⁶⁵.

Türkiye’deki devlet muhasebesi alanındaki en temel sorun uygulamadaki dağınıklık, daha önce de değinildiği gibi genel yönetim kapsamındaki birçok kuruluşun farklı muhasebe sistemleri uygulaması ve bu kurumların bütünü kapsayan usul, standart, kurallar oluşturma çabasına girilmemesidir. Ayrıca devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin olmaması bu karmaşanın sürdürülmesinde rol oynamıştır. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait bütünleştirilmiş mali istatistiklerin meydana getirilememesi gelmektedir.

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları belgelerden en başta geleni ise devlet mali istatistikleridir. Devletin mali istatistiklerinin doğru, eksiksiz ve anlamlı bir biçimde oluşturulmasının yolu ise genel yönetime dahil kamu kuruluşlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasından geçmektedir. Nakit esaslı devlet muhasebesi, ileriye yönelik karar almada yardımcı olamamaktadır. Ayrıca tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmesinin nedenlerini Kamu Mali Yönetim ve Kontrol konusunda yapılan reform sürecini incelenerek görülebilir. Özellikle 2001 ekonomik krizinden sonra mali ve diğer konularda demokratikleşme talebinin yükselmesi; şeffaflık ve mali saydamlık ihtiyaçlarının artması; toplumun birçok kesiminin bütçe odaklarına ilgisinin artması; bu reform gereksinimini ortaya çıkarmıştır.

Devlet muhasebesinde reform konusu belirtilirken yarı mali işlemler kavramlarına da değinilmelidir. “*Yarı mali işlemlerin merkezi hükümet bütçeleri*”⁶⁶ içindeki giderek artan büyüklüğü ve uygulanacak politikaların başarısı üzerindeki

⁶⁵ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002 (Reform) , s. 91.

⁶⁶ Merkezi hükümet bütçesi, konsolide bütçenin yanı sıra konsolide bütçe kapsamında yapılması gereken ancak yer almayan ve birtakım nedenlerle devlet mali istatistiklerinde raporlanmayan harcamaları da içeren bütçe olarak tanımlanabilir.

potansiyel etkileri, söz konusu işlemler üzerine olan dikkatleri arttırmıştır”⁶⁷. Yarı mali işlemlerinin dünyada en yaygın türleri; çoklu kur uygulamaları, döviz garantisi, sübvansiyonlu kredi ve banka kurtarma operasyonları olarak sıralanabilir. Bu işlemlere yarı mali işlemler denmesinin neden bu işlemlerin vergileme, sübvansiyon ya da doğrudan transfer nitelikleri taşıdıkları halde geleneksel kamu bütçelemesi sistemi içinde yer almamalarıdır. Yarı mali işlemler borçlanma sürecinde mahsup borçlanma veya nakit dışı borçlanma olarak ortaya çıkmaktadır. Bu tür borçlanma işlemleri nakit akımı oluşmadan gerçekleşmektedir. Yapılması gereken ödeme mevcut borca borç senedi verilmesi suretiyle hesaplanılmakta muhasebe sistemine de birtakım torba hesaplar kullanılarak tek taraflı olarak borç kaydedilmektedir. Bu hesaplar da yılsonunda devir vermemekte yılbaşında sıfırlanmaktadır. Yarı mali işlemlerin ortaya çıkmasının en önemli nedeni merkezi hükümetlerin kaynakları aşan taahhütlere girmesi ve bütçe kısıtlılığı nedeniyle bu taahhütleri bütçe dışında gösterme yoluna gitmesidir. Sayıştay’ın yaptığı bir çalışmada 1971–1999 yılları arasında bütçede gösterilmeden merkezi hükümet tarafından harcanan tutarın 116 milyar dolara ulaştığı görülmektedir.⁶⁸ Yarı mali işlemlerin en büyük makroekonomik sakıncası ise borç senedi verilmesi ile vadesi ötelenen bir borcun vadesi geldiğinde yaptığı tahribattır. Ayrıca mali saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından bu tür işlemlerin durumu aşıkardır. Türkiye’de yarı mali işlemler genellikle sübvansiyonlu krediler ve görev zararları; dış borç garantileri; tahkimler ve zorunlu karşılıklar yoluyla oluşmaktadır. Görev zararları bilindiği üzere Kamu İktisadi Teşebbüslerinin faaliyetleri sonucu oluşan zararlarının merkezi hükümet tarafından yüklenilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Tahkim uygulaması ise kamu kurum ve kuruluşlarının birbirlerine olan borç ve alacaklarının mahsup edilmesi işlemidir. Dış borç garantileri işlemleri ise kamu kurum ve kuruluşlarının aldığı yurt dışı kredilerin hazine tarafından üstlenilmesi yolu ile meydana gelmektedir. Bunların yanı sıra Merkez Bankası bünyesinde özellikle 1994 ekonomik krizinden sonra artan Dış Krediler ve Kur Farkı Fonu (FERİS) açıklarının kapatılması sırasında da Hazine tarafından yüklenim ortaya çıkmaktadır. Bunlar da yarı mali işlemler olarak değerlendirilmektedir.

⁶⁷ Mehmet Kara, “Bütçelerin Saydamlığı Açısından Türkiye’de Yarı Mali İşlemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:257, Ocak 2003, s. 122.

⁶⁸ Kara, s. 123.

Yarı mali işlemlerin bizi ilgilendiren yönü ise bu harcamaların gerçekleştirildiği dönem ile borç ve gider kaydı yapılması gereken dönem arasında önemli bir süre farkının ortaya çıkmasıdır. Yarı mali işlemlerin muhasebe kayıt sürecinde öncelikle harcama gerçekleştirilmekte borcun miktarının kesinleşmesi ise bir veya birden fazla yıl sonra olmaktadır. Kaydın yapılması ise borcun netleşmesinden de sonra bu borç için tahvil ya da bono verildiğinde söz konusu olmaktadır. Giderlerin ve borçların gerçekleştiği anda kaydedilmemesi ise daha önceki zamanlarda muhasebe sisteminin nakit esaslı olmasından kaynaklanmakta bu da borç ve gider kaydının ödeme aşamasında yapılması, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına değil, yanlış yönlendirilmesine yol açmaktadır. Bütün bu bahsedilenler tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişin önemini vurgulamaktadır.

Nakit esaslı devlet muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

2. Devlet muhasebesinin kapsamı dardır. Genel yönetime dahil kamu idarelerinde muhasebe sistemleri açısından bütünlük mevcut değildir.
3. Kayıtlar nakit esasına göre tutulmakta ve muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Daha önce de değinildiği gibi devlet faaliyetlerinin bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem kapsamına alınmamaktadır.
4. Hesaplar yeterli detayda olmayıp sınıflandırılmamıştır. Zaman ayırıcı hesaplar da mevcut değildir.⁶⁹
5. Nakit esaslı devlet muhasebesinin sürekliliği yoktur.
6. Devlet muhasebesi, ödenek ve nakit planlamasına yeterince yardımcı olamamaktadır. Sistemin oluşturduğu veri tabanı yeterli seviyede değildir.
7. Devlet borçlarını, vergi harcamalarını ve yarı mali işlemlerini tam ve sağlıklı bir biçimde görememektedir.
8. Kurumsal mali tablolar üretilmemekte; ekonomik, fonksiyonel sınıflandırmaya uygun raporlama yapılamamaktadır.
9. Devlet muhasebesi, uluslararası standartlara uygun mali rapor sunamamaktadır.

⁶⁹ Ercan Çalış, "Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları", **Analiz Dergisi**, Cilt:5, Sayı:14, Yıl 14, Ekim 2005, s. 103.

10. Devlet muhasebesi, Kesin Hesap Kanunu Tasarısı elde etmeye elverişli değildir.
11. “İyi ve etkin bir yönetimi geciken bir enformasyonla sağlamak mümkün değildir. Muhasebe ve raporlama sisteminin kendisinden beklenen faydayı gerçekleştirmesi hızlı ve yeterli enformasyon ile mümkündür⁷⁰”. Nakit esaslı devlet muhasebesi bu faydayı sağlayamamaktadır.
12. Muhasebe işlemleri, esas, usul ve uygulama itibariyle disiplinden uzaktır.⁷¹

2.2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ

Tahakkuk esasında işlem ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kayıt altına alınırlar.

“Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir kaydedilmesi gereken işlemleri, giderler hesabı da yine nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir”⁷².

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 yaratan mali olayları kaydeder.⁷³ Bu özelliği ile dönemlere ilişkin mali raporlar, kendi yıllarına ait mali işlemleri kusursuz olarak yansıtırlar.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, devletin sahip olduğu maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, devletin üstlenmiş olduğu tüm yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile devletin sahip olduğu varlık ve borçlarda dönemler itibariyle gerçekleşmiş fiyat ve miktar değişimleri de kaydedilir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebenin belki de en önemli özelliği giderlerin içine maddi veya

⁷⁰ Ahmet Ulusoy, “Türkiye’de Kamu Harcama Reformu Neler İçermeli?”, **İşveren Dergisi**, Ocak 2003, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=654&id=39 (26.01.2008).

⁷¹ Eyüp Kızılkaya, “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004 (Kamuda Muhasebe Birliği), s. 123.

⁷² Eyüp Kızılkaya, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak- Mart 2005 (Bütçeleştirilecek Borçlar), s. 79.

⁷³ Wikipedia, http://en.wikipedia.org/wiki/Accrual_accounting (26.01.2008).

maddi olmayan duran varlık amortismanlarının da katılmasıdır. Böylelikle herhangi bir kamu kuruluşu giriştiği bir program veya projenin maliyetini daha tutarlı bir biçimde hesaplama olanağına sahip olacaktır. Bu muhasebe sisteminde tek düzen muhasebe sisteminde olduğu gibi varlıklar cari, sermaye, mali ve fiziksel başlıklar halinde rahatlıkla hesaplarda izlenebilecektir. Aynı şekilde yükümlülükler de vade faktörü dikkate alınarak listelenebilecektir. Bunların yanı sıra tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin stok akımlarındaki değişikliği takip edebilme kabiliyetine sahip olması gibi bir özelliği de mevcuttur.

“Tam tahakkuk esasında bir yükümlülük; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir. Bu anlamda yükümlülükler borç hesaplarını; sosyal güvenlik ödemeleri dahil diğer tahakkuk etmiş giderleri ve hesaplarda kayıtlı diğer borçları içerir”⁷⁴.

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda izlenmektedir. Yükümlülüğün özelliği geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecek dönemi etkileme ihtimali olmasıdır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde saydamlığı ve takip edilebilirliği arttıracak bir özellik de devletin her türlü maddi varlıkları ve maddi olmayan patent, lisans, know-how, yazılımlar gibi değerlerin kaydedilebilme olanağının olmasıdır. Tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu gibi çok çeşitli mali tablolar üretmeye elverişlidir.

2.3. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ MEVZUATI

Devlet muhasebesi çalışmalarının dönüm noktası, 2003 yılı olarak sayılabilir. Çünkü bu yıl içerisinde daha önce ülkemizde devlet muhasebesinin tarihçesinde değindiğimiz Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. Aynı zamanda 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aynı yılın Aralık ayı içerisinde yayınlanmıştır. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, genel ve katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, otonom/özel/özerk kuruluşlar, belediyeler,

⁷⁴ Kerimoğlu ve diğerleri, s. 9.

il özel idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşları kapsayan çerçeve hesap planını yürürlüğe sokmuştur. Böylelikle tahakkuk esaslı kayıt yöntemine geçilmiştir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi genel yönetimi kapsar hale gelmiştir. Yeni muhasebe sisteminde nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasına dayalı faaliyet sonuçları birlikte üretilmiştir.⁷⁵ Devlet Muhasebesi Yönetmeliği kapsamında oluşturulan çerçeve hesap planına uygun olarak merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu hesap planı ile 1990 yılında yürürlüğe girmiş devlet muhasebesi yönetmeliğinin hesap planını karşılaştırıldığında arada önemli farklar görülür. Eski hesap planında hesaplar, 1 den 72 ye doğru alt alta sıralanmıştır. Yeni hesap sisteminde ise hesaplar sınıflandırılmış ve onlara kod numarası verilmiştir. Bu yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları üretmeye; gelir ve giderleri karşılaştırmaya; yönetim kararları verilmesine elverişlidir. 8 Haziran 2005 tarihinde yayınlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile 2003 yılında yürürlüğe konulmuş olan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu muhasebe yönetmeliği yürürlükten kaldırdığı yönetmelik gibi genel yönetimi diğer bir ifadeyle merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşlarının tamamını kapsar niteliktedir. Genel bütçe dışındaki tüm kamu kurumlarının bu yönetmeliğin ortaya koyduğu çerçeve hesap planına göre işlemlerini 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren tutmaları zaruri hale getirilmiştir. Genel bütçe kapsamındaki kuruluşların ise kayıtlarını 31 Aralık 2005 tarihinde yayınlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde tutmaları karara bağlanmıştır. Ancak 2006 yılında yapılan çalışmalar neticesinde genel bütçeli kuruluşların da dahil olduğu merkezi yönetim kapsamındaki kuruluşların muhasebe sistemlerini bütünleştirmek amacıyla Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 30.12.2006 tarihinde yayınlanmıştır. Aynı şekilde mahalli idareler kapsamındaki kuruluşların muhasebe sistemleri ise Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (10.3.2006) çerçevesinde şekillendirilmiştir.

⁷⁵ Çetinkaya ve Yıldırım, s. 100.

Özetle; yeni devlet muhasebesi sisteminin işleyişini sağlayan ana unsurlar; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği olarak sıralanabilir. Bütün bunlara ek olarak yeni mali ve devlet muhasebesi sistemini kavrayabilmek için Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği; Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği; 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; Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik; İç ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik; Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği; İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği; Taşınır Mal Yönetmeliği; Mal Alım, Hizmet Alım ve Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmelikleri; Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik; Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Uygulanacak Amortisman Ve Tükenme Payı Süre, Yöntem Ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ (2006/1) de incelenmelidir. Yukarıda sıralanan yönetmeliklerden tez çalışmamızda yapılan uygulama da göz önüne alınarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Amortisman Ve Tükenme Payı Süre, Yöntem Ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ (2006/1); Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik; Taşınır Mal Yönetmeliği incelenmiştir. Ülkemizde tahakkuk esaslı devlet muhasebesine

geçmeden önce hangi kurumlarda hangi kayıt usulüne göre muhasebe sisteminin uygulandığı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 2
Devlet Muhasebesi Yeni Sistemi Öncesi Kayıt Esasları

Genel Bütçeye Dahil İdareler ve Katma Bütçeye Dahil İdareler	Uyarlanmış Nakit Esası
Döner Sermayeli İşletmeler	Tahakkuk Esası
Özel Bütçeli İdareler	Uyarlanmış Nakit Esası Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
Sosyal Güvenlik Kuruluşları	Tahakkuk Esası
Fonlar	Uyarlanmış Nakit Esası Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
Yerel İdareler	Nakit Esası Uyarlanmış Tahakkuk Esası

Kaynak: Eyüp Kızılkaya, “Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:9, Sayı:35, Ocak Mart 2007, s. 93.

2.3.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Devlet Muhasebesi İle İlgili Hükümleri

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yeni devlet muhasebesi ile ilgili hükümleri, “Kamu Hesapları ve Mali İstatistikler” kısmının (dördüncü kısım) “Kamu Hesapları” bölümünde (birinci bölüm) “Muhasebe Sistemi” alt başlığı içerisinde; yine dördüncü kısım içerisinde “Mali İstatistikler” bölümünde (ikinci bölüm) ve “İç Kontrol Sistemi” başlıklı beşinci kısımda “Muhasebe Hizmeti

ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki Ve Sorumlulukları” alt başlığı içerisinde yer almaktadır. Bunların yanı sıra muhasebe hizmetlerinin dolaylı ve dolaysız olarak gerçekleştirilmesinden sorumlu olan birimler ve görevliler 5018 Sayılı yasada belirtilmiştir. Bunlar Strateji Geliştirme Birimleri, (5018 Sayılı Yasa’da değişiklik yapan 22.12.2005 tarihli 5436 Sayılı Yasa’nın 15.maddesi dayanak alınarak kurulmuştur) Muhasebe Birimleri, Üst Yönetici, (5018 Sayılı Yasa Birinci Kısım Dördüncü Bölüm Madde 11) Harcama Yetkilisi, (5018 Sayılı Yasa İkinci Kısım Dördüncü Bölüm Madde 31) Muhasebe Yetkilileri (5018 Sayılı Yasa Beşinci Kısım Madde 61) ve Gerçekleştirme Görevlileri (5018 Sayılı Yasa İkinci Kısım Dördüncü Bölüm Madde 33) olarak sıralanabilir.

2.3.1.1. Muhasebe Sistemi

Bu alt başlık içerisinde 49.maddede “Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.” denilerek yeni devlet muhasebesi sisteminin kuruluşunun temel alt yapısı ifade edilmiştir. Yine aynı maddede 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 tutulduğu belirtilmiş, böylelikle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her türlü mali işleminin kayda geçirileceği ifade buyrulmuş ve nakit esaslı devlet muhasebesinden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmiş olduğu ilan edilmiştir. Bu kanuna göre; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenecek; bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanacak ve kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca

çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir.⁷⁶ Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenecektir. Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, biraz evvel belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanacaktır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

Kanunun 50. maddesinde “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.” denilerek yeni devlet muhasebe sisteminin tahakkuk esaslı devlet muhasebesi olacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi ile ilgili husus Kanun’un 51. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilecektir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilecektir. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye

⁷⁶ “Dünyada devlet muhasebe standartlarının belirlenmesi görevi OECD kaynaklarına göre ülkelerin %68 inde Maliye Bakanlıkları, %21 inde bir Danışma kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlıkları, %7 inde Bağımsız bir kurul tarafından ve %3 de ise tamamen özel sektöre hizmet sunan kurullarca belirlenmektedir.” (Baki Kerimoğlu, “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004 (Rol), s. 31.)

Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmemek üzere uzatılabilecektir.

2.3.1.2. Mali İstatistikler

Mali istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerini kapsar. Mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Mali istatistiklerin hazırlanmasında kamu idarelerinin yöneticileri uygun kurumsal çevrenin oluşturulması için gerekli önlemleri alır. (5018 Sayılı Yasa Madde 52)

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezi yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri mali istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır. Mali istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esastır. (5018 Sayılı Yasa Madde 53)

Bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır. (5018 Sayılı Yasa Madde 54)

Belirtildiği gibi 5018 Sayılı Yasa, Kamu İktisadi Teşebbüsler hariç olmak üzere tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsayan; standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olan ve kaynakların ediniminde ve kullanılmasında yetkili olan kamu görevlilerinin hesap vermelerine imkan veren ve yöneticilerin karar alma mekanizmalarında kullanılacak veriyi sunan yeni bir devlet muhasebesi şekillendirmektedir.⁷⁷

2.3.1.3. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları

Dünyada devlet muhasebe hizmetlerinin nasıl ve hangi birim tarafından yürütüleceği konusu yıllardır tartışıla gelmiştir. Muhasebe sistemlerinin yönetsel organizasyonunda iki model vardır. Bunlardan ilki tüm muhasebe kayıtlarının merkezi bir birim tarafından tutulduğu sistemdir. İkincisi ise tüm harcamacı kuruluşların kendi muhasebe sistemlerini kurdukları ve kendi mali raporlarını kendilerinin oluşturdukları konsolidasyon modelidir. Kanunda genel bütçeye dahil daireler için merkezileştirilmiş muhasebe modeli diğer kamu idareleri için ise konsolidasyon modeli benimsenmiştir. Genel bütçeye dahil kamu idarelerinde merkezileştirilmiş muhasebe modelinin benimsenmesinde; tek hazine hesabı sistemi uygulaması; say2000i projesi kapsamında oluşturulan otomasyon sistemi ve taşrada saymanlık hizmetlerinin bu idareler için tek bir elden yürütülmesinin kolaylıkları önemli rol oynamıştır.⁷⁸

Kanun'un 61. maddesinde muhasebe hizmeti kavramı tanımlanmıştır. Buna göre; 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 işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye

⁷⁷ Karaarslan, Devlet Muhasebesi Serüveni, s. 71.

⁷⁸ Kızılkaya, Kamuda Muhasebe Birliği, s. 120.

Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

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

Yukarıda ifade edilen maddi hata, mali işlemlerde ve münhasıran gider işlemlerinde giderin dayanağı olan belgelerdeki rakamların seçiminde, oranların uygulanmasında ve aritmetik işlemlerde yanlışlık yapılmasıdır.⁷⁹ Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. (Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine ilişkin düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir). Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe (yetkilisi) mutemedidir. Muhasebe (yetkilisi) mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe (yetkilisi) mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler

⁷⁹ Eyüp Kızılkaya, “Muhasebe Yetkililerinin Kontrol Yükümlülükleri Kapsamında Maddi Hata”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:35, Ocak-Mart 2007 (Muhasebe Yetkilileri) , s. 48.

ve diğ er hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanununun 62. maddesinde ise muhasebe yetkililerin atanması ve nitelikleri ilgili hükümler yer almaktadır.

2.3.1.4. Strateji Geliştirme Birimleri

5018 Sayılı Yasa'da değışiklik yapan 22.12.2005 tarih 5436 sayılı Yasa'nın 15. maddesi ile strateji geliştirme ile ilgili olarak başbakanlık ve bakanlıklarda (Milli Savunma Bakanlığı hariç) Strateji Geliştirme Başkanlığı, 5018 Sayılı Yasa'nın 1 Sayılı listesindeki idarelerin merkez teşkilatlarında ve üniversitelerde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2 Sayılı listedeki idarelerin merkez teşkilatlarında Strateji Geliştirme Müdürlüğü kurulmuştur. Bu birimlerin görevleri:

2.3.1.5. Muhasebe Birimi

Kapsama dahil kamu idarelerine ait, gelir ve alacakların tahsili, gider ve borçların hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğ er tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanmasına ilişkin muhasebe hizmetlerinin yapıldığı birimi ifade etmektedir ⁸⁰. Muhasebe birimi; genel bütçe dışındaki birimlerde strateji geliştirme birimleri içinde yer almaktadır. Muhasebe hizmetleri bu birimdeki muhasebe yetkilileri tarafından yerine getirilir.

2.3.1.6. Üst Yönetici

Bakanlıklarda müsteş ar, diğ er kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve

⁸⁰ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğı, **08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete**, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.20058844&MevzuatIliski=0&source=XmlSearch=genel%20yönetim%20muhasebe%20yönetmeliğı> (26.01.2008), Madde 4, s. 2.

uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

2.3.1.7. Harcama Yetkilisi

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür.

“Örneğin İçişleri Bakanlığı Bütçesi Uygulaması açısından düşünülürse; taşrada merkezden ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderildiğinde, il valileri otomatikman harcama yetkilisi olup bu valilerin yetki devri yapmasıyla vali yardımcıları ve ilçelerde kaymakamlar harcama yetkilisi olacaktır”⁸¹.

Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dahilinde

⁸¹ Rıza Yılmaz, “5018 ve 4734 Sayılı Kanunların Birlikte Uygulanmasında Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi ve İhale Yetkilisinin Durumu”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, Şubat 2006, s. 7.

yüklenmeye girişebilirler.⁸² Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

2.3.1.8. Gerçekleştirme Görevlileri

Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

2.3.2. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, 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 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.⁸³ Bu Yönetmelik, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri,

⁸² Ahmet Bağbaşıoğlu, “5018 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Yer Alanların Görev, Yetki Ve Sorumlulukları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:19, Temmuz-Eylül 2004, s. 19.

⁸³ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği incelenirken Devlet Muhasebesi Mevzuatı, (Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını-Ankara 2007) adlı eser ile Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün resmi

sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsar. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir. Yönetmelik, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49, 50 ve geçici 3 üncü maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

2.3.2.1. Temel Muhasebe Kavramları ve İlkeleri

2.3.2.1.1. Temel Kavramlar

Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:

- a) Süreklilik: Kamu idarelerinin faaliyetleri, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür.
- b) Dönemsellik: Kamu idarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.
- c) Parayla ölçülme: Parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, ortak ölçü olarak ulusal para birimi ile yapılır.
- d) Maliyet esası: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir. Maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümler saklıdır.
- e) Belgelendirme: Muhasebe kayıtları, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılır.
- f) Tutarlılık: Muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde

internet sitesinden (<http://www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/GYMY.doc>) yararlanılmıştır.

karşılaştırılabilirliğinin sağlanması esastır. Uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve mali etkilerinin mali tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur.

- g) Tam açıklama: Mali tablolar, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir.
- h) Önemlilik: Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolarda yer verilecek önemde olması esastır.
- i) İhtiyatlılık: Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu yönetmelikte belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılamaz.

2.3.2.1.2. Faaliyet Sonuçları Tablosu İlkeleri

Genel yönetim muhasebesinde faaliyet sonuçları tablosu ilkelerinin uygulaması aşağıda açıklanmıştır:

- a) Kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir-gider işlemleri, tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izlenir. Gelir ve gider hesapları, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin kaydına mahsustur.
- b) Gerçekleşmemiş gelir veya giderler gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından farklı gösterilemez. Belli bir dönem ya da dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda hesap kesimi işlemleri yapılır.
- c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar ve diğer duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılır.
- d) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilir. Ancak, normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilir.
- e) Dönem sonuçlarının tespitiyle ilgili olarak uygulanmakta olan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilir.

- f) İhtiyatlılık ilkesi gereği tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için hesaplanan karşılıklar gider olarak muhasebeleştirilir ve raporlanır.
- g) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir ya da birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, muhtemel olaylar ve yükümlülüklerden kaynaklanan, gerçeğe yakın olarak tahmin ve hesap edilebilen giderler tahakkuk ettirilerek faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelirler için ise gerçekleşme ihtimali yüksek olsa da herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.

2.3.2.1.3. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu İlkeleri

Genel yönetim muhasebesinde bütçe uygulama sonuçları tablosu ilkelerinin uygulaması aşağıda açıklanmıştır:

- a) Kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe gider hesapları, yılı bütçe düzenlemesi ve diğer mevzuatla bütçe geliri ve bütçe gideri olarak tanımlanan ve kesin hesabın çıkarılmasına esas teşkil eden işlemlerinin kaydına mahsustur.
- b) Kamu idareleri işlemlerinin, nakit esasında kayıt ve raporlanmasında bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilen tutarların, ilgisine göre faaliyet hesapları veya bilanço hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde yansıtma hesapları kullanılır.

2.3.2.1.4. Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı, kamu idaresinin tasarrufundaki kaynaklar ile bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarının yapılması, mali tablolarının hazırlanması ve raporlanması yoluyla, belli bir tarihte kamu idaresinin mali durumunun ilgililer için saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Kapsama dahil kamu idareleri bilançolarını yönetmelikte belirtilen şekil ve esaslara göre hazırlayıp sunar. Bilançolar hesap tipinde hazırlanır. Hesap tipi bilançonun sol tarafında varlıklar, sağ tarafında ise yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar yer alır. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleriyle gösterilir. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel

oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak, indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır. Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibarıyla Yönetmeliğin 9, 10 ve 11 inci maddelerinde belirtilmiştir.

2.3.2.1.5. Varlıklara İlişkin İlkeler

Varlıklara ilişkin ilkeler şunlardır:

- a) Varlıklar, likidite durumlarına göre dönen ve duran varlıklar ana hesap gruplarına ayrılır. Dönen varlıklar ana hesap grubu; hazır değerler, menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, diğer alacaklar, stoklar, ön ödemeler, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar hesap gruplarına, duran varlıklar ana hesap grubu ise; menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar hesap gruplarına ayrılır.
- b) Faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilecek veya kullanılarak tüketilecek varlık ve alacaklar bilançoda dönen varlıklar ana hesap grubu içinde gösterilir.
- c) Faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülmesi öngörülmeven ve hizmetlerinden bir faaliyet döneminden daha uzun süre yararlanılacak varlıklar ve vadesi faaliyet dönemini aşan alacaklar bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde gösterilir. Dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan alacaklar, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- d) Bu yönetmelikte belirtilen durumlarda varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıkları ayrılır. Dönen varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucunda, gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

- e) Bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanılan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.
- f) Duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili dönemlere yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.
- g) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların, raporlama tarihinde gerçek değerleriyle gösterilmesi amacıyla, bu yönetmeliğin ilgili hükümleri uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekir. Dönem sonu bilanço gününde varlık hesaplarında kayıtlı olup yabancı para cinsinden takip edilen varlıklar da değerlemeye tabi tutulur.
- h) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler muhasebeleştirilir ve bilançoda gösterilir. Varlıklar arasında yer alan alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak, tahsil zamanı gelmeyen faiz alacakları ilgili hesaplarda gösterilir.
- i) Tutarları net olarak hesaplanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnotlarında veya eklerinde gösterilir.
- j) Mal ve hizmet karşılığı teminat veya depozito olarak verilen tutarlar, varlıklar içinde gösterilir.
- k) Stoklarını hesaplarında izlemeye karar veren kamu idarelerince; satmak, üretimde veya tüketimde kullanmak amacıyla edinilen ilk madde, malzeme, yarı mamul veya mamul mal, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi stoklar maliyet bedelleriyle dönen varlıklar içindeki ilgili hesaplara kaydedilir ve raporlanır. Bunlardan yapılan satışlar, tüketimler veya kullanımlar stok hesaplarından düşülerek karşılıkları duruma göre ilgili varlık veya gider hesaplarına kaydedilir.

2.3.2.1.6. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler şunlardır:

- a) Yabancı kaynaklar vade yapılarına göre kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap gruplarına ayrılır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu; kısa vadeli iç mali borçlar, kısa vadeli dış mali borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri, ödenecek diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına, uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu ise; uzun vadeli iç mali borçlar, uzun vadeli dış mali borçlar, faaliyet borçları, diğer borçlar, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.
- b) Kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olan yükümlülükleri, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilir.
- c) Kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemini aşan yükümlülükleri bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenler, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- d) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen gelirler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler tahakkuk tarihinde muhasebeleştirilir ve bilançoda gösterilir. Yabancı kaynaklar arasında yer alan borçlara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak, ödeme zamanı gelmeyen faiz borçları ilgili hesaplarda gösterilir.
- e) Kamu idarelerinin bilinen ve tutarları tahmin ve hesap edilebilen bütün yabancı kaynakları kaydedilir ve bilançoda gösterilir.
- f) Dönem sonu bilanço gününde yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden takip ve ödemesi yapılan tutarlar değerlemeye tabi tutulur ve raporlama tarihindeki değerleriyle mali raporlarda gösterilir.

- g) Mal ve hizmet karşılığı teminat veya depozito olarak alınan tutarlar yabancı kaynaklar içinde gösterilir.

2.3.2.1.7. Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

Öz kaynaklara ilişkin ilkeler şunlardır:

- a) Öz kaynaklar ana hesap grubu; net değer (sermaye), değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, yedekler, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları ve geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları ile dönem faaliyet sonuçları hesap gruplarına ayrılır. Yedekler, gelir unsuru olarak faaliyet sonuçları tablosuna aktarılmaz. Genel yönetim kapsamında ticari esaslara göre faaliyet gösteren kamu idarelerinin varlık hesaplarında net değer yerine, kendilerine tahsis edilen sermaye ile bunun ödenmiş miktarı gösterilir.
- b) İlk açılış bilançosuna dahil edilememiş bulunan varlık ve yabancı kaynakların envanteri yapıldıkça belirlenen değeri ilgili varlık veya yabancı kaynak hesabına ve net değere (sermayeye) ilave edilir.
- c) Dönem faaliyet sonucu ile önceki yıl/yıllar faaliyet sonuçları bu grupta yer alır.
- d) Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için öz kaynak kalemlerinden negatif değer taşıyanlar indirim kalemleri olarak yer alır.

2.3.2.1.8. Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler

Nazım hesaplara ilişkin ilkeler şunlardır:

- a) Kamu idarelerinin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek üzere nazım hesaplar kullanılır.
- b) Nazım hesaplar, yalnızca ilgili olduğu diğer nazım hesaplarla karşılıklı olarak borç ve alacak çalışan hesaplardan oluşur. Bu hesaplar mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterilir.

2.3.2.2. Genel Yönetim Muhasebe Standartları Kuralları ve Uygulaması

Genel yönetim muhasebe ve raporlama standartları Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından oluşturulur. Bu yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen muhasebe ve raporlama standartlarındaki değişiklikler ve iyileştirmeler de dahil, bu konudaki uluslararası gelişmeler Kurulca izlenir ve uyarlanır.

2.3.2.2.1. Muhasebe İşlemi

Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir.⁸⁴

2.3.2.2.2. İşlemlerin Belgeye Dayanması Ve Belge Düzeni

Bütün muhasebeleştirme işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, bu yönetmelik ve bu yönetmeliğe uygun olarak hazırlanacak diğer düzenlemelerin uygulanmasında kullanılmak üzere; kayıt, denetim, kontrol ve takip açısından standart bir belge düzeninin oluşturulmasına Bakanlık⁸⁵ yetkilidir. Kullanılacak belgelerle ilgili yönetmelikler, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı, sosyal güvenlik kurumları için bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır ve uygulanır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebeleştirme belgesi olarak yönetmelik eki Ödeme Emri Belgesi (EK 1) ve Muhasebe İşlem Fişi (EK 2) kullanılır.

⁸⁴ “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, **Milli Eğitim Bakanlığı Mevzuat Bankası**, http://mevzuat.meb.gov.tr/html/25839_0.html, (14.01.2007), Madde 14.

⁸⁵ T.C. Maliye Bakanlığı kastedilmektedir.

2.3.2.2.3. Kayıt Zamanı, Kamu Gelir Ve Giderleri İle Bütçe Gelir Ve Giderlerinin Yılı

Bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.⁸⁶

2.3.2.2.4. Çift taraflı kayıt sistemi

Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerinin her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir.

2.3.2.2.5. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi

Kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında "1" den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydederler. Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir.

2.3.2.2.6. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedilir. Ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden raporlama yapılması halinde yabancı paranın cinsi ve yabancı para cinsinden raporlama yapılmasının nedenlerinin dipnotlarda belirtilmesi gerekir. Yabancı para cinsinden yapılan bir işlem ve faaliyet, işlem ve faaliyetin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kaydedilir.

⁸⁶ "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği", 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.muhasebat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/GYMY.doc>, (23.09.2007), Madde 16.

Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde T.C. Merkez Bankasıca belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarında gösterilir.

2.3.2.2.7. Mali Olan ve Mali Olmayan Varlıkların Sınıflandırılması

Mali varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, mali türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar dışındaki her türlü değerleri kapsar. Mali varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır.

Mali olmayan varlıklar; bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan maddi duran varlıkları; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulmuş mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıkları; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, diğer doğal olarak ortaya çıkan üretilmemiş maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder. Stoklar, maliyet bedeliyle ilgili stok hesaplarına kaydedilir. Maliyet bedeli, stokların depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan bütün giderleri kapsar.

2.3.2.2.8. Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan kamu idarelerinin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dahil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez. Maddi duran varlıkların bütünüyle parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir. Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri bilinmiyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır. Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı buldukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır. Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.⁸⁷

2.3.2.2.9. Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması

Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerince muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve

⁸⁷ “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.muhasebat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/GYMY.doc>, (23.09.2007), Madde 25.

bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır. Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir. Amortisman tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.

2.3.2.2.10. Yeniden Değerleme Uygulaması

Kapsama dahil kamu idareleri, bilançolarına dahil amortisman tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla Bakanlıkça belirlenecek esas ve usullere göre aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutarlar.⁸⁸

⁸⁸ “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, http://www.calisma.gov.tr/sgb_web/mevzuat/genel_yont.pdf, (18.01.2008), Madde 28.

- a) Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değeri.
- b) Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da yeniden değerlendirme farkları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortisman tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.
- c) Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığı'na belirlenir.
- d) Hesap dönemi içinde edinilen amortisman tabi varlıklar için edinildiği dönem için yeniden değerlendirme yapılmaz.
- e) Değerleme, mali yılsonu itibarıyla yapılır.
- f) Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki yeniden değerlendirme farkları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerlendirme artışı da hesaplardan çıkarılır. Yeniden değerlendirme farkları hesabına kaydedilmiş tutarlar ilgili varlık tamamen amorti edildikten sonra net değer hesabına aktarılabilir.

2.3.2.2.11 Değer ve Miktar Değişimleri

Varlık ve yabancı kaynakların değerlemeye tabi tutulmaları sonucunda, fiyat değişmelerinden dolayı ortaya çıkan artış ve azalışlar değer değişimi; borçların, alacakların veya varlıkların hacim, sayı gibi miktarlarında meydana gelen ve kamu idarelerinin inisiyatifi dışında ortaya çıkan artış ve azalışlar ise miktar değişimidir.⁸⁹ Bu şekilde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ilgisine göre öz kaynaklar ana hesap grubunda açılan hesaplara veya gelir ve gider hesaplarına kaydedilir. Bu şekillerde

⁸⁹ "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği", 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, http://www.calisma.gov.tr/sgb_web/mevzuat/genel_yont.pdf (18.01.2008), Madde 31.

ortaya çıkan kazanç ve kayıpların öz kaynakları nasıl etkilediği bilançonun dipnotlarında açıklanır.

2.3.2.2.12 Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri

Kamu idarelerine ait borçlar muhasebe sistemi içinde izlenir. Borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemde gider, nakden veya mahsuben ödendikleri zaman bütçe gideri olarak kaydedilir. Borçlanmanın direkt olarak bir varlığın satın alınması karşılığı yapılması ve borçlanma suretiyle alınan varlığın bedelinin düzenli taksitler halinde ödenmesi durumunda, tahakkuk ettirilen faizler ilgili döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Bu halde alınan varlık, taksit faizlerinden arındırılmış olarak kayda alınma tarihindeki gerçek maliyet değeriyle varlık hesaplarına kaydedilir. Borçlanma sözleşmelerinde yapılan değişiklikler, borçların vadelerinin değiştirilmesi, başka bir alacaklıya devri gibi değişikliklerin ekonomik sonuçları da kaydedilir. Borçlara ilişkin yükümlülüğün, alacaklıların alacağından vazgeçmesi gibi tek yanlı tasarruflarla ortadan kalkmasına veya azalmasına neden olan işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar miktar değişimleri olarak hesaplara yansıtılır. Borçlanma araçlarının üzerlerinde yazılı değerden daha düşük veya yüksek bir değer ile satılması durumunda; satış değeri ile üzerlerinde yazılı değer arasındaki fark bütçe geliri veya bütçe gideri, ilgili oldukları faaliyet dönemlerinde de tahakkuk ettirilerek faiz gideri veya faiz geliri olarak kaydedilir. Borçlanma araçlarının elde edilmesi veya elden çıkarılması için yapılan her türlü ücret, komisyon, servis ücreti, vergi ve benzeri giderler, borç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider ve bütçe gideri olarak kaydedilir.⁹⁰

2.3.2.2.13 Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri

Kamu idarelerinin başka kamu idarelerinden, yurt içindeki veya yurt dışındaki mali kuruluşlardan veya devletlerden yaptıkları borçlanmalar dolayısıyla tahakkuk eden faizler, ilgili oldukları dönemlere gider yazılır. Kamu idarelerinin

⁹⁰ “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, [http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=3.5.20058844,\(18.01.2008\)](http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=3.5.20058844,(18.01.2008)), Madde 31.

başka kamu idarelerine, yurt içinde veya yurt dışındaki mali kuruluşlara veya devletlere verdikleri borçlar dolayısıyla tahakkuk eden faizler, ilgili oldukları dönemlere gelir kaydedilir.⁹¹

2.3.2.2.14 Sosyal Yardımlar

Kamu idareleri tarafından nüfusun tamamını veya belli bir kesimini sosyal risklerden korumak amacıyla yapılan sağlık hizmetleri ödemesi, işsizlik ödeneği, hastalık ve malullük yardımları, aile ve çocuk yardımı, emeklilik aylığı veya ölüm yardımı gibi belli bir sosyal güvenlik şemsiyesi altında veya dışında yapılan nakdi ve aynı yardımlar faaliyet hesaplarına kaydedilir ve raporlanır.⁹²

2.3.2.2.15 Gayri Safilik İlkesi

Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedilir.

2.3.2.2.16 Taahhütler İle Garantilerin Kaydı ve Değerlemesi

Kapsama dahil kamu idarelerinin taahhütleri ile kamu idaresi adına verilen garantiler nazım hesaplarda izlenir ve bunlara ilişkin kayıt sistemi oluşturulur. Kamu idarelerince verilen garantiler, raporlama dönemlerinde değerlemeye tabi tutulur ve bilanço dipnotlarında gösterilir. Taahhütlerden hangilerinin kayda alınacağı ve bunların raporlanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.

⁹¹“Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, [http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=3.5.20058844,\(18.01.2008\)](http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=3.5.20058844,(18.01.2008)), Madde 34.

⁹² “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, [http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=3.5.20058844,\(18.01.2008\)](http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=3.5.20058844,(18.01.2008)), Madde 36.

2.3.2.2.17 Şartlı Bağış ve Yardımlar

Şartlı bağış ve yardımlar alındıklarında, tahsis amacına uygun olarak kullanılmak üzere ilgili hesaplara kaydedilir. Bunların kullanılması sonucu kamu idaresi adına kaydı gereken bir varlık üretilmiş ise söz konusu varlık maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir.

2.3.2.2.18 Bütçe Ödenek İşlemleri

Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe ödeneklerine ilişkin her türlü muhasebe işlemi, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe sisteminde nazım hesaplar ana hesap grubu içindeki hesaplarda izlenir.

2.3.2.2.19 Kesin Hesap

Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe kayıtlarından çıkarılır. Kamu idarelerinin kesin hesapları ilgili mevzuatında belirlenen esas ve usullere uygun olarak yetkili organların denetim ve bilgisine sunulur.

2.3.2.2.20 Hesap Verme Sorumluluğu

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

2.3.2.3. Çerçeve Hesap Planı

Çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından; faaliyet hesapları bölümü, 6 numaralı ana hesap grubundan; bütçe hesapları bölümü, 8 numaralı ana hesap grubundan; nazım hesaplar bölümü ise, 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur. 7 numaralı ana hesap grubu yönetmelikte yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kamu idarelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılır. Ana hesap grupları aşağıda gösterildiği gibi isimlendirilir.

- 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

Ana hesap gruplarından 1–5 numaralı gruplar bilanço hesapları olup, kendi içinde aşağıdaki maddelerde gösterildiği gibi hesap gruplarına ayrılır ve her bir ana hesap grubunu ilgilendiren işlemler ait oldukları hesap grubu içinde açılacak ilgili bilanço hesaplarına kaydedilir. Her bilanço hesabı ayrıca ihtiyaca göre yeteri kadar yardımcı hesaplara ayrılabilir. Faaliyet hesapları ana hesap grubunun hesap gruplarına, hesap gruplarının hesaplara ve hesapların yardımcı hesaplara ayrılması, gelir ve giderlerin ekonomik ayırımına uygun olarak yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen bilgileri verecek şekilde yapılır. Bütçe hesapları ana hesap grubunun hesap gruplarına, hesap gruplarının hesaplara ve hesapların yardımcı hesaplara ayrılması, bütçe gelir ve giderlerinin ekonomik ayırımına uygun olarak yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen bilgileri verecek şekilde yapılır. Nazım hesaplar ana hesap

grubu, kurumların ihtiyaçlarına göre sınıflandırılır. Genel yönetim muhasebesi ereve hesap planı aşağıdaki ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur:

Aktif Hesaplar

1 Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan ekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen ekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje zel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar/Alıcılar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

128 Şüpheli Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

13 Kurum Alacakları

130 Dış Borcun İkrarından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

- 197 Sayım Noksanları Hesabı
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2 Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

- 217 Menkul Varlıklar Hesabı
218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

- 220 Gelirlerden Alacaklar /Alıcılar Hesabı
222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

- 230 Dış Borcun İkazından Doğan Alacaklar Hesabı
232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

- 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

- 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

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- 260 Haklar Hesabı
- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 264 Özel Maliyetler Hesabı
- 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı
- 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**
- 271 Arama Giderleri Hesabı
- 277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı
- 278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)
- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**
- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
- 281 Gelir Tahakkukları Hesabı
- 29 Diğer Duran Varlıklar**
- 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı
- 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- Pasif Hesaplar**
- 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**
- 30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar**
- 300 Banka Kredileri Hesabı
- 302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı
- 303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
- 304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı
- 305 Bonolar Hesabı
- 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
- 309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı
- 31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar**
- 310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı
- 32 Faaliyet Borçları**
- 320 Bütçe Emanetleri Hesabı
- 322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar

400 Banka Kredileri Hesabı

403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47 Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

5 Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer / Sermaye Hesabı

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı

- 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı
512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı
513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı
52 Yeniden Değerleme Farkları
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı
54 Yedekler
540 Yasal Yedekler Hesabı
541 Statü Yedekleri Hesabı
542 Olağanüstü Yedekler Hesabı
548 Diğer Yedekler Hesabı
549 Özel Fonlar Hesabı
57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı
58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
59 Dönem Faaliyet Sonuçları
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
- 6 Faaliyet Hesapları**
60 Gelir Hesapları
600 Gelirler Hesabı
61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları
610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı
63 Gider Hesapları
630 Giderler Hesabı
69 Faaliyet Sonuçları
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı
- 7 Maliyet Hesapları**

8 Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelir Hesapları

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

1 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9 Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

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

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garanti Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

İhtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar açmaya, hesapların adlarını ve kodlarını belirlemeye Bakanlık yetkilidir. Ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplara ilişkin açıklamalar yönetmeliğin 45 ila 109 uncu maddelerinde yapılmıştır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planı ve detaylı hesap planı Maliye Bakanlığı'nca; özel bütçe kapsamındaki idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların hesap planları ve detaylı hesap planları Bakanlığın uygun görüşü üzerine ilgili kamu idareleri tarafından; merkezi yönetim kapsamı dışındaki kamu idarelerinin uygulayacakları hesap planları ise Bakanlığın uygun görüşü üzerine ilgili kamu idareleri tarafından bu yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanır.

2.3.2.4. Mali Raporlama

“Yeni muhasebe sistemi, kapsama dahil her bir kamu idaresi ve genel yönetim sektörünün tamamı için bütçe uygulama sonuçlarının ortaya konduğu tablolar ile tahakkuk esasında mali durumu ortaya koyan bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akım tablosu gibi mal raporların üretilmesini ön görmektedir”⁹³. Mali tablolar, yönetmelikte belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.

Mali tablolar kamu idarelerinin;

⁹³Haydar Kulaksız, “Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:29, Temmuz-Eylül 2005 (Mali Saydamlık), s. 74.

- a) Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- b) Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- c) Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- d) Mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri,
- e) Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- f) Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- g) Mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini gösterir.⁹⁴

Mali tablolar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi verir. 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 esastır.

2.3.2.4.1. Raporlama Birimi

Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dahil her kamu idaresi bir kurumsal birimdir. Kapsama dahil her kurumsal birim bir raporlama birimidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri bu yönetmeliğin uygulanmasında tek bir raporlama birimi sayılır. Ancak, bu durum genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanmasına engel değildir.

2.3.2.4.2. Mali Tabloların Hazırlanmasından Sorumlu Olanlar

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali tabloları Maliye Bakanlığı'na üretilir. Kapsama dahil diğer kamu idarelerinin muhasebe yetkilileri, mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen

⁹⁴ Muhasebat Kontrolörleri Derneği, **Devlet Muhasebesi Mevzuatı**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara-2007, s. 45.

süreler içinde Bakanlığa gönderilmesinden; kurumların yöneticileri de bu hususları gözetmekten sorumludur. Kapsama dahil kamu idareleri kendi ihtiyaçları için ayrıca mali tablolar hazırlayabilirler.

2.3.2.4.3. Mali Tabloların Konsolide Edilmesi

Kapsama dahil kamu idarelerinin hazırladıkları mali tablolar Bakanlıkça konsolide edilir ve bu yönetmeliğin 136 ncı maddesinde belirtilen süreler içinde kamuoyuna sunulur. Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt grupları bazında, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan mali tablolar, kapsama dahil kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı borç ve alacak doğuran işlemler arındırıldıktan sonra ilgili alt grupların veya genel yönetimin mali durumunu gösterir.

2.3.2.4.4. Mizanlar

Kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanlar düzenlenir. Mizan cetveli, yevmiye defteri ile yardımcı defterlerden yararlanılarak ayrıntılı olarak ve ana hesap bazında her ayın sonu itibarıyla düzenlenir. Cetvelde; her hesabın borç ve alacak sütunlarındaki tutarların, yevmiye ve yardımcı defterlerindeki borç ve alacak toplamlarına ve borç sütunu toplamı ile alacak sütunu toplamının birbirine eşit olması gerekir. Dönem sonu işlemleri yapılmadan önce geçici mizan düzenlenir ve bunu takiben dönem sonu işlemleri yapılır. Dönem sonu işlemleri tamamlandıktan sonra kesin mizan düzenlenir. Kesin mizanda faaliyet ve bütçe hesapları bakiye vermez.

2.3.2.4.5. Düzenlenecek Temel Mali Tablolar

Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerince aşağıda sayılan mali tablolar hazırlanır ve kamuoyunun bilgisine sunulur.⁹⁵

- 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
- q. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- r. Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

2.3.2.4.6. Bilanço

Bilanço, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin belli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. Kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını oluşturur. (EK 3) Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar buldukları grupta eksi değer olarak gösterilir. Bilançolar, dönemler

⁹⁵ Muhasebat Kontrolörleri Derneği, s. 46.

arasında karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.⁹⁶

2.3.2.4.7. Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosu, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur.(EK 4) Faaliyet sonuçları tablosu, faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap grupları ile indirim, iade ve iskonto hesapları hesap grubundaki hesaplardan üretilir. Dönem net fazla veya açığının ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığı ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediği tablonun dipnotunda belirtilir. Bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.8. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

Bütçe uygulama sonuçları tablosu, kapsama dahil her bir kamu idaresinin bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur. (EK 5) Bütçe uygulama sonuçları tablosu, bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubundaki hesaplardan üretilir. Bütçe yılının tamamına ilişkin olarak düzenlenen tabloya mahsup dönemi işlemleri de dahil edilir. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

⁹⁶ “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, **08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete**, <http://www.izsmmmo.org.tr/dosyalar/356.doc>, (18.01.2008), Madde 118.

2.3.2.4.9. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren tablodur. (EK 6) Nakit benzeri varlıklar, hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklardır. Nakit akım tablosu genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin dönem nakit tahsilatları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akımlarını gösterir. Nakit akım tablosunda, belirli bir dönem içinde nakit giriş ve çıkışları ihtiyaca göre sınıflandırılmış olarak yer alır. Yabancı para cinsinden olan nakit giriş ve çıkışları ilgili döviz kuru üzerinden ulusal para birimine çevrilip nakit akım tablosuna dahil edilir. Nakit ve nakit benzeri varlıkların kullanımını gerektirmeyen kazanç ve kayıplar, nakit dışı bağış ve yardımlar, takas ve trampa gibi işlemler ile gelecekte nakit akımı yaratacak işlemler nakit akım tablosuna dahil edilmez. Nakit ve nakit benzeri varlıkları oluşturan unsurların dönem başı ve dönem sonu mevcudu ile dönem içi değişim tutarı tablonun dipnotlarında ayrıca gösterilir. Söz konusu değişim tutarının, nakit akım tablosunun düzenlenmesi sonucu ortaya çıkan "Nakit Stokundaki Net Değişim" tutarına eşit olması gerekir. Nakit akım tablosu; faaliyetlerden sağlanan nakit akımları, yatırımlardan sağlanan nakit akımları ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları şeklinde bölümlenir. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç raporlama dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.⁹⁷

Nakit Akım Tablosu sayesinde kamu idarelerinin yapmış oldukları nakit akım projeksiyonlarının isabet derecesi ölçülebilecek; gelecek dönemlere ilişkin olarak nakit akımı tahminleri için güvenilir veri oluşturma imkanı sağlanacak; kamu idarelerinin mali yapılarının esneklikleri ortaya çıkarılabilecektir.⁹⁸

⁹⁷ "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği", **08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete**, <http://www.izsmmmo.org.tr/dosyalar/356.doc>, (18.01.2008), Madde 121.

⁹⁸ Haydar Kulaksız, "Nakit Akım Tablosu", Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:7, Sayı:27, Ocak-Mart 2005 (Nakit Akım Tablosu), s. 96.

2.3.2.4.10. Mali Varlık ve Yüklümlükler Değişim Tablosu

Mali varlık ve yükümlükler değişim tablosu, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri arasında mali varlıkları ve yükümlüklerindeki değişimi gösterir ve raporlama tarihi itibarıyla toplam mali varlıklar ile toplam mali yükümlükler arasındaki farkı ifade eden net mali değeri ölçer. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.11. İç Borç Değişim Tablosu

İç borç değişim tablosu, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri arasında iç borç tutar ve bileşimindeki değişimleri vade yapısına göre gösterir. İç borç değişim tablosu, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.12. Dış Borç Değişim Tablosu

Dış borç değişim tablosu, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri arasında dış borç tutar ve bileşimindeki değişimleri vade yapısına göre gösterir. Dış borç değişim tablosu, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.13. Şarta Bağlı Varlık ve Yüklümlükler Tablosu

Şarta bağlı varlık ve yükümlükler tablosu, genel yönetimin ve kapsama dahil her bir kamu idaresinin, geçmişteki bir olay dolayısıyla gelecekte belirli koşulların gerçekleşmesi halinde kamu idaresi lehine veya aleyhine doğması muhtemel olan varlık veya yükümlükleri gösterir. Tablo, dönemler arası

karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.14. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kamu idarelerinin faaliyet gelirleri, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosunda, detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanır. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır. (EK 7)

2.3.2.4.15. Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu

Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu, giderlerin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösteren mali tablodur. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.16. Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, genel yönetimin temel fonksiyonları esas alınarak hazırlanır. Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosunda giderler; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğlence, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetleri ve sosyal yardım hizmetleri alt sınıflarına ayrılır. Mali olmayan duran varlık edinimleri karşılığı yapılan ödemeler tabloda ayrıca gösterilir. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.17. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kamu idarelerinin faaliyet giderleri, giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosunda, detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanır. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır. (EK 8)

2.3.2.4.18. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kamu idarelerine ait bütçe gelirleri, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır. Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe gelir hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır. (EK 9)

2.3.2.4.19. Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu

Kamu idarelerine ait bütçe giderlerinin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösteren mali tablodur. Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.20. Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, kamu idarelerinin temel fonksiyonları esas alınarak hazırlanır. Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosunda bütçe giderleri; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğlence, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetleri ve sosyal yardım hizmetleri alt sınıflarına ayrılır. Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları

hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.⁹⁹ Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.21. Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu

Genel yönetime dahil kamu idarelerinin bütçe giderlerinin hangi kaynaklardan finanse edildiği, bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosunda gösterilir. Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.22. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kamu idarelerine ait bütçe giderleri, bütçelerindeki ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır. Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

2.3.2.4.23. Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, yapılan bütçe giderleri ile gelen ödenekler, ödeneklerden kullanılanlar ve tenkis (iptal) edilenler ile ödenek üstü harcamayı gösterecek şekilde bütçe hesapları ana hesap grubundaki bütçe gider hesaplarından ve nazım hesaplar ana hesap grubundaki ödenek hesaplarından yararlanılarak hazırlanır.

⁹⁹ “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, 08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.muhasabat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/GYMY.doc>, (28.01.2008), Madde 132.

2.3.2.4.24. Raporlama Süreleri

Mali tablolar; bu tablolarda yer alan bilgilerin, gelecekteki olaylar ve sonuçları hakkında tahminlerin oluşturulması, doğrulanması veya değiştirilmesine olanak sağlayacak şekilde ihtiyaca göre aylık, üç aylık ve yıllık olarak hazırlanır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, kamu idarelerince bu yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanan mali tablolardan Bakanlıkça üretilir ve aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali tablolardan üretilen mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Bakanlıkça konsolide edilerek, genel yönetime ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla hem elektronik ortamda ve hem de basılı olarak yayımlanır. Kamu idarelerine ait olarak bu yönetmelik hükümleri uyarınca üretilen mali tablolar ile mizanlar ayrıca, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmî Gazete’de yayımlanır. (Madde 136)

2.3.2.4.25. Mali Tabloların Bakanlığa Gönderilmesi

Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve malî imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, gelir ve gider tahminlerini, malî tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde belirlenen sürede Bakanlığa vermek zorundadır.

2.3.2.5. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler ve Temel Yanlılıklar

Muhasebe politikaları, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak bu politikalar, yeni düzenlemelerin gerektirmesi veya işlemlerin ve olayların daha sağlıklı sunulmasını sağlamak amacıyla değiştirilebilir. Genel yönetim muhasebesinin uygulanmasına ilişkin ilkeler, esaslar, kurallar ve raporlamaya ilişkin yeni uygulamaya konulacak politikalar önceden uygulayıcılara ve kullanıcılara duyurulur ve değişikliklerin mevcut muhasebe politikaları ve raporlarını nasıl

etkileyeceği açıklanır. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler Kurulca duyurulur. Temel yanlışlık ise içinde bulunulan faaliyet döneminde fark edilen ve faaliyet sonuçları üzerindeki önemli etkisi dolayısıyla geçmiş dönemlerde yayımlanmış olan mali tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklardır. Önceki dönemlerle ilgili süregelen herhangi bir temel yanlışlık, faaliyet sonuçlarının yeni dönem açılış kayıtlarında düzeltilir. Karşılaştırmalı bilgiler, eğer yanlışlık açıklamaya değecek kadar önemli görülürse düzeltilir ve aşağıdaki hususlar ayrıca açıklanır:

- a) Temel yanlışlıkların niteliği,
- b) İçinde bulunulan faaliyet dönemi ve geçmiş faaliyet dönemleri için yapılan düzeltmeler,
- c) Karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan önceki faaliyet dönemlerine ilişkin düzeltilmiş tutarlar,
- d) Düzeltmenin karşılaştırmalı bilgiyi içerecek şekilde yapıldığına ilişkin hususlar.

Geliştirilen uluslararası genel yönetim muhasebesi standartlarının ilk defa uygulanacak olması veya mevcut bir standardın değiştirilerek uygulanacak olması durumunda; gerekli hazırlıkların yapılabilmesi için, uygulamaya ne zaman başlanılacağı önceden Kurulca duyurulur ve gerekli görülmesi halinde bir geçiş dönemi belirlenir.

2.3.2.6. Muhasebe Dönemi ve Dönem Sonu İşlemleri

Kamu idarelerine ait gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Hesaplar mali yıl esasına göre tutulur. Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların mahsup işlemleri, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Bakanlık tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde ise beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir.

Geçici mizanın çıkarılmasından sonra dönem sonu işlemleri yapılır. Dönem sonu işlemleri;

- a) Bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesapların bütçe uygulama sonuçları hesabıyla karşılaştırılıp bütçe uygulama sonucunun belirlenmesi,
- b) Kullanılmayan ödeneklerin iptal edilmesi veya mahsup dönemine aktarılması,
- c) Yeniden değerlemeye tabi tutulacak varlıkların değerlemeye tabi tutulması,
- d) Amortisman tabi varlıklar için amortisman hesaplanması,
- e) Muhasebe birimlerince izlenen varlıkların sayılması ve gerekli tutanakların düzenlenmesi,
- f) Gelir ve gider hesapları hesap grupları ile indirim, iade ve iskonto hesapları hesap grubunda yer alan hesapların faaliyet sonuçları hesabıyla karşılaştırılıp faaliyet sonucunun belirlenmesi ve benzeri işlemlerdir.

Her faaliyet döneminin sonunda, muhasebe yetkilileri, dönem sonu işlemlerini yaparak yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alınacak kesin mizanı çıkarır. Faaliyet hesaplarında kayıtlı gelir ve giderler karşılaştırılarak faaliyet sonucu tespit edilir. Faaliyet sonucu da öz kaynaklar hesap grubundaki dönem faaliyet sonuçları hesaplarından ilgili olanına aktararak faaliyet hesapları kapatılır. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni muhasebe döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.

Kapsama dahil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin ve hazırlanan raporların bu yönetmelikte belirtilen esaslar ile genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı Bakanlık tarafından denetlenebilir.

16.10.2003 tarihli ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Sayıştayın da görüşü alınarak hazırlanan bu Yönetmelik, 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.3.3. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Bu yönetmeliğin amacı; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, malî tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen 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 hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu yönetmelik, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsar. Bu Yönetmelik; 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu maddesi, 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesi ve 03.05.2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.¹⁰⁰

2.3.3.1. Yevmiye Sistemi, Muhasebeleştirme Belgeleri ve Açılış Kayıtları

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin tek düzen muhasebe sistemi ile uyumlu bir yevmiye sistemi vardır. Yevmiye sisteminin işleyişi aşağıda maddeler halinde anlatılmıştır.

¹⁰⁰ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği incelenirken Devlet Muhasebesi Mevzuatı (Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını-Ankara 2007) adlı eser ile Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinden ([http://www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYMY%20\(30.12.2006\).doc](http://www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYMY%20(30.12.2006).doc)) yararlanılmıştır.

- a) Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.
- b) Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında “1” den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaraları esas alınır.
- c) Gerçekleşen işlemler, hesaplara ilişkin “Hesabın İşleyişi” maddelerinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilir. Hesabın işleyişi bölümlerinde yer almayan işlemler ise bu yönetmelikte belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilmekle birlikte Bakanlığa¹⁰¹ bilgi verilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç ve alacak eşitliği bulunur.
- d) Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar ile okul pansiyonları hesabına ilişkin işlemler “Ödeme Emri Belgesi” , diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” ile muhasebeleştirilir. Hazine Müsteşarlığı Devlet Borçları Muhasebe Birimince bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalarda muhasebeleştirme belgesi olarak “Ödeme Emri Belgesi” kullanılır.
- e) Malî yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek “1” yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına ilişkin muhasebe işlem fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenir. Açılış kaydına esas tutarlar, ilgili hesaplar için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarıldıktan sonra yılı işlemlerinin kaydına başlanır.

¹⁰¹ Bakanlık kelimesi ile Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) kastedilmektedir.

2.3.3.2. Kullanılacak Defterler ve Kayıt Düzeni

Bu Yönetmeliğin uygulanmasında aşağıdaki defterler kullanılır.

- a) Yevmiye defteri; kayda geçirilmesi gereken işlemlerin, yevmiye tarih ve müteselsil numara sırasıyla, maddeler hâlinde düzenli olarak kaydedildiği defterdir. Açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak bu deftere kaydedilir.
- b) Büyük defter; yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre ilgili hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir.
- c) Kasa defteri; büyük defterin kasa işlemlerine ait bölümünde, yer alan bilgilere ilaveten günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlendiği defterdir.
- d) Yardımcı hesap defterleri; hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir.

Kullanılacak defterlerle ilgili olarak düzenlemeler yapmaya Bakanlık yetkilidir.

2.3.3.3. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Muhasebesi Hesap Planı

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait hesap planı aşağıdaki ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur:

Aktif Hesaplar

1-Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

- 101 Alınan ekler Hesabı
- 102 Banka Hesabı
- 103 Verilen ekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 104 Proje zel Hesabı
- 105 Döviz Hesabı
- 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı
- 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
- 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı
- 11 Menkul Kıymet ve Varlıklar**
- 110 Hisse Senetleri Hesabı
- 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 117 Menkul Varlıklar Hesabı
- 12 Faaliyet Alacakları**
- 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
- 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı
- 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
- 13 Kurum Alacakları**
- 130 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı
- 131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı
- 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
- 138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)
- 139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı
- 14 Diğer Alacaklar**
- 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı
- 15 Stoklar**
- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

- 152 Mamuller Hesabı
- 153 Ticari Mallar Hesabı
- 155 Atölyeler Hesabı
- 157 Diğer Stoklar Hesabı
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

16 Ön Ödemeler

- 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
- 161 Personel Avansları Hesabı
- 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
- 164 Akreditifler Hesabı
- 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
- 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı
- 167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
- 181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

- 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı
- 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı
- 194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı
- 197 Sayım Noksanları Hesabı
- 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2 Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

- 217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

- 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
- 222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
- 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

- 230 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Malî Duran Varlıklar

240 Malî Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)

248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

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

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Malî Borçlar

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Malî Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Malî Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli İç Malî Borçlar

403 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Malî Borçlar

410 Dış Malî Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47 Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

5 Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer Hesabı

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

54 Yedekler

540 Yasal Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

6 Faaliyet Hesapları

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

7 Maliyet Hesapları

8 Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelir Hesapları

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

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

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9 Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

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

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garantiler Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

94 Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı

942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı

944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı

945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı

946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı

947 Özel Tahakkuklar Hesabı

948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı

949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı

95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar

950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı

951 Kredi Anlaşmaları Hesabı

954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı

955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı

956 Genel Bütçe Dışı İdareler Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

957 Genel Bütçe Dışı İdareler Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları
Bildirim Hesabı

958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı

959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı

İhtiyaç duyulduğunda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine aykırı olmamak üzere, yeni hesaplar açmaya Bakanlık yetkilidir. Çerçeve hesap planı incelendiğinde; genel yönetim muhasebe yönetmeliği çerçevesinde oluşturulan hesap planı ile hemen hemen bire bir aynı olduğu göze çarpmaktadır. Ancak merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ihtiyaçları doğrultusunda nazım hesaplarda 94 no'lu hesap grubu (Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları) ile 95 no'lu hesap grubunun (Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar) açıldığı görülmektedir.

2.3.3.4. Muhasebe Dönemi, Dönem Başı İşlemleri, Dönem Sonu İşlemleri ve Yönetim Dönemi

Faaliyet gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri nakden veya mahsuben tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Hesaplar 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. Zorunlu hâllerde bu süre, Bakanlık tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde ise beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir.¹⁰²

2.3.3.4.1. Dönem Sonu İşlemleri

(1) Dönem sonu işlemleri malî yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan aşağıdaki işlemlerden oluşur:

¹⁰² Muhasebat Kontrolörleri Derneği, s. 282.

a) Bütçe ve Ödenek Hesaplarına İlişkin Dönem Sonu İşlemleri;

- 1) Bütçe gelirleri hesabının alacak bakiyesi bütçe gelirleri hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.
- 2) Bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi bütçe giderleri hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir.
- 3) Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesi bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir.
- 4) Gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi gider yansıtma hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.
- 5) Gelir yansıtma hesabının borç bakiyesi gelir yansıtma hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir. Gelir yansıtma hesabının alacak bakiyesi verdiği durumlarda gelir yansıtma hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.
- 6) Ödenekli giderler hesabının borç bakiyesi ödenekler hesabına borç, ödenekli giderler hesabına alacak kaydedilir.
- 7) Ödenek hesaplarına ilişkin kesin hesap bilgilerinin geçici mizandan alınmasından sonra dönem sonunda merkez muhasebe birimlerince, bütçe ödenekleri hesabının yardımcı hesapları itibarıyla; alacak bakiyesi aynı yardımcı hesaplara borç, borç bakiyesi aynı yardımcı hesaplara, bütçe ödenek hareketleri hesabının borç bakiyesi bütçe ödenek hareketleri hesabına alacak kaydedilir.
- 8) Bu işlemlerden sonra bütçe hesapları ana hesap grubu ile ödenek hesapları hesap grubunda yer alan tüm hesaplar kapanır.

b) Bütçe ve Ödenek Hesapları Dışındaki Dönem Sonu İşlemleri;

- 1) Duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar, bu hesaplara alacak, dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara borç kaydedilerek aktarma işlemleri tamamlanır.
- 2) Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan, hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle, kısa vadeli yabancı

kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar bu hesaplara borç, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara alacak kaydedilerek aktarma işlemleri tamamlanır.

3) Bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.

4) Değer hareketleri sonuç hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.

5) Öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan “Değer Hareketleri” hesap grubundaki hesaplar değer hareketleri sonuç hesabının ilgili yardımcı hesaplarına kaydedilerek kapatılır. Bu işlemler sonucunda, nakit hareketleri hesabı, muhasebe birimleri arası işlemler hesabı, proje özel hesabından kullanımlar hesabı ve doğrudan dış proje kredi kullanımları bildirim hesabı kesin mizanda bakiye vermez.

6) Dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden izlenen tutarlar değerlemeye tabi tutulur ve raporlama tarihindeki gerçek değerleri ile malî raporlarda gösterilir.

7) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı değerlerden yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekenler, bu yönetmeliğin ilgili hükümleri uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulur.

8) Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı amortisman tabi duran varlıklar için aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda, kayıtlı değerinden birikmiş amortisman tutarı düşüldükten sonra kalan kısmı kadar amortisman ayrılır.

9) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı amortisman tabi tutulması gereken varlıklara ilişkin amortisman işlemleri yapılır.

10) Gelirler hesabının alacak bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına alacak, gelirler hesabına borç kaydedilir.

11) İndirim, iade ve iskontolar hesabının borç bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına borç, indirim, iade ve iskontolar hesabına alacak kaydedilir.

12) Giderler hesabının borç bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına borç, giderler hesabına alacak kaydedilir.

13) Faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesi, öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılır.

14) Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.

15) Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba alacak ve borç kaydı yapılır.

16) Bu işlemlerden sonra faaliyet hesapları ana hesap grubunda yer alan tüm hesaplar kapanır.

(2) Faaliyet sonuçları tablosu, dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı yabancı para cinsinden izlenen tutarların değerlemesi sonucunda oluşan olumlu veya olumsuz farklar ile amortisman uygulaması sonucunda oluşan tutarlar ilgili faaliyet hesaplarına kaydedildikten sonra hazırlanır.

(3) Her faaliyet döneminin sonunda, muhasebe yetkilileri dönem sonu işlemlerini yaparak yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alınacak kesin mizanı çıkarırlar. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.

(4) Kesin mizanın düzenlenmesini takiben, dönem sonunda son yevmiye olarak borç ve alacak bakiyesi veren hesapların kapatılmasını sağlamak için kesin mizanda borç bakiyesi veren hesaplar alacak; alacak bakiyesi veren hesaplar ise borç kaydı yapılarak muhasebe dönemi kapatılır.

2.3.3.4.2. Dönem Başı İşlemleri

(1) Malî yılın başında muhasebe kayıtlarının açılmasını sağlamak üzere önceki faaliyet döneminin son yevmiyesinde borç kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarlar alacak kaydı yapılarak, alacak kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarlar ise borç kaydı yapılarak dönem başlatılır.

(2) Açılış kaydını takiben önceki dönem olumlu veya olumsuz faaliyet sonucu, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılır.

(3) Elçilik ve konsolosluk nezdindeki paralar hesabının devir bakiyesi yeni hesap dönemi için belirlenen cibayet kuruna göre değerlendirilir; buna göre kur artışından doğan fark bu hesaba borç, gelirler hesabına alacak; kur azalışından doğan fark bu hesaba alacak, giderler hesabına borç kaydedilir.

a)Yönetim Dönemi

Yönetim dönemi, bir malî yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemler ile malî yıl geçtikten sonra, mahsup dönemi içinde önceki malî yıla ilişkin olarak yapılan mahsup işlemlerini kapsar. Yönetim dönemi hesabı, yönetim döneminde yapılan bütün malî işlemleri kapsayan malî tablo, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluşur. Görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabı, mahsup dönemini takip eden bir aylık süre içinde mevzuatında belirtilen yetkili mercilere verilir. Yönetim dönemi hesabı dosyasının bir örneği de muhasebe biriminde muhafaza edilir.

b)Yönetim Dönemi Hesabı İle İlgili Hükümler

Düzenlenen yönetim dönemi hesabı defter, cetvel ve tabloları ile bu yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yılsonu sayım tutanakları, mahsup dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içinde Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Ancak, hesapları yerinde incelemeye alındığı duyurulan muhasebe birimleri, Sayıştay'a gönderecekleri yönetim dönemi hesabı dosyasını, görevli Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere aylık hesap belgeleri, cetvel ve tablolarla birlikte muhasebe biriminde bekletir. Yönetim dönemi hesabı aşağıda sayılan defter, cetvel ve tablolardan oluşur:

- a) Yevmiye defteri
- b) Mizan cetveli
- c) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ç) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu

- d) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- e) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- f) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- g) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu
- ğ) Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli
- h) Sayıştay ilamları cetveli

c) Defter, Cetvel, Tablo ve Aylık Hesap Belgelerinin Gönderilmesi

Sayıştay Başkanlığı ve Bakanlıkça türleri ve gönderilme esasları belirlenecek aylık hesap belgeleri, cetvel ve tabloları, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince Sayıştay Başkanlığına verilmek üzere ay sonlarında Bakanlığa, kapsama dâhil diğer idarelerce doğrudan Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Ancak, hesapları Sayıştay'ca yerinde incelemeye alınacağı Bakanlıkça duyurulan muhasebe birimleri, aylık hesap belgeleri ile cetvel ve tabloları görevli Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere mühürlü torbalar içerisinde bekletirler.

2.3.3.5. Mali Raporlama

Malî tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirtilen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde tanımlanan ve ekinde düzenlenen mizan cetveli ve malî tablolar, Bakanlıkça belirlenecek süre, esas ve usullere göre kapsama dâhil her bir kamu idaresinin muhasebe birimlerince ve/veya Bakanlıkça hazırlanır.

2.3.3.6. Muhasebe Birimlerinde Bulunan Değerlerin Yıl Sonu Sayımları

Muhasebe birimlerinin kasa, vezne ve ambarlarında bulunan hazır değerler, değerli kâğıtlar, menkul kıymet ve varlıklar ile teminat mektubu gibi değerleri, malî yılın son günü itibarıyla, muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında muhasebe yetkilisi

yardımcısı veya şef ve veznedardan oluşturulacak sayım kurulları tarafından sayılır. Muhasebe birimlerinde ve muhasebe yetkilisi mutemetliklerinde yıl sonunda yapılan sayımlarda; paralar için “Kasa Sayımı Tutanağı” ve “Banka Mevcudu Tespit Tutanağı”, alınan çekler için “Alınan Çekler Sayım Tutanağı”, kişilere ait olanlar dâhil menkul kıymet ve varlıklar ve teminat mektupları sayımında “Menkul Kıymet ve Varlıklar/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı”, değerli kâğıtların sayımında, büyük ve küçük ambar için ayrı ayrı “Değerli Kâğıtlar Sayım Tutanağı” kullanılır. Örneğine uygun olarak ikişer nüsha düzenlenen bu tutanaklar, yönetim dönemi hesabı dosyasına bağlanır.

2.3.8. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Bu yönetmelik, Bakanlar Kurulu’nun 2006/9972 No’lu kararı ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 18.02.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış olup aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmeliğin amacı; strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir. Bu Yönetmelik, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsar. Bu Yönetmelik, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60 ıncı maddesi ile 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.¹⁰³

Yönetmelikte geçen strateji geliştirme birimleri, strateji geliştirme başkanlıkları ve strateji geliştirme daire başkanlıkları ile strateji geliştirme ve malî hizmetlerin yerine getirildiği müdürlükleri ifade etmektedir. Strateji geliştirme birimlerinin görevleri, stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi oluşturma ve mali hizmetleri yürütme şeklinde başlıklar halinde sıralanabilir. Bunlardan mali hizmetler fonksiyonu, iç kontrol, muhasebe hizmeti yürütme, kesin hesap oluşturma ve raporlama ile iç kontrol mekanizmasını yönetme olarak dallandırılabilir. İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar

¹⁰³ Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik incelenirken T.C. Başbakanlık resmi internet sitesinden (<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>) yararlanılmıştır.

birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunludur. Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde, muhasebe yetkililiği görevi, strateji geliştirme biriminin muhasebe-kesin hesap ve raporlama fonksiyonunu yürüten alt birim yöneticisi tarafından yerine getirilir.¹⁰⁴

2.3.4.1. Strateji Geliştirme Birimlerinin Görevleri

Aşağıda belirtilen görevler, strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülür:

- a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak.
- b) İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek.
- c) İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak.
- d) İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.
- e) Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.
- f) İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekreteryaya hizmetlerini yürütmek.
- g) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- h) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

¹⁰⁴ Yönetmelikte bahsi geçen Bakanlık ifadesi ile kast olunan Maliye Bakanlığı; Kanun ifadesi ile kast olunan 5018 Sayılı Yasa'dır. Bilginize sunulur.

- i) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.
- j) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- k) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- l) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- m) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- n) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- o) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- p) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- r) Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- s) Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.
- t) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak.
- u) Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

Stratejik yönetim ve planlama fonksiyonu kapsamında yürütülecek görevler şunlardır:

- a) İdarenin stratejik planlama çalışmalarına yönelik bir hazırlık programı oluşturmak, idarenin stratejik planlama sürecinde ihtiyaç duyulacak eğitim ve danışmanlık hizmetlerini vermek veya verilmesini sağlamak ve stratejik planlama çalışmalarını koordine etmek.
- b) Stratejik planlamaya ilişkin diğer destek hizmetlerini yürütmek.

- c) İdare faaliyet raporunu hazırlamak.
- d) İdarenin misyonunun belirlenmesi çalışmalarını yürütmek.
- e) İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek.
- f) Yeni hizmet fırsatlarını belirlemek, etkililik ve verimliliği önleyen tehditlere tedbirler almak.
- g) Kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve yararlanıcı memnuniyetini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.
- h) İdarenin üstünlük ve zayıflıklarını tespit etmek.
- i) İdarenin görev alanıyla ilgili araştırma-geliştirme faaliyetlerini yürütmek.
- j) İdare faaliyetleri ile ilgili bilgi ve verileri toplamak, tasnif etmek, analiz etmek.

Performans ve kalite ölçütleri geliştirme fonksiyonu kapsamında yürütülecek görevler, idarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek; idarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak; idarenin ve/veya birimlerin belirlenen performans ve kalite ölçütlerine uyumunu değerlendirerek üst yöneticiye sunmaktır.

Yönetim bilgi sistemi fonksiyonu kapsamında yürütülecek vazifeler, yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri varsa ilgili birimlerle işbirliği içinde yerine getirmek; yönetim bilgi sisteminin geliştirilmesi çalışmalarını yürütmek; istatistikî kayıt ve kalite kontrol işlemlerini yapmak olarak sıralanabilir.

Konuyu belki de en çok ilgilendiren malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülecek görevler ise şunlardır:

a) Bütçe ve performans programı açısından:

- 1) Performans programı hazırlıklarının koordinasyonunu sağlamak,
- 2) Bütçeyi hazırlamak,
- 3) Ayrıntılı harcama veya finansman programını hazırlamak,
- 4) Bütçe işlemlerini gerçekleştirmek ve kayıtlarını tutmak,

- 5) Ödenek gönderme belgesi düzenlemek,
- 6) Gelirlerin tahakkuku ile gelir ve alacakların takip işlemlerini yürütmek,
- 7) Yatırım programı hazırlıklarının koordinasyonunu sağlamak, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,
- 8) Bütçe uygulama sonuçlarını raporlamak; sorunları önleyici ve etkililiği artırıcı tedbirler üretmek,
- 9) İdare faaliyetlerinin stratejik plan, performans programı ve bütçeye uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

b) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama bakımından;

- 1) Genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- 2) Bütçe kesin hesabını hazırlamak,
- 3) Mal yönetim dönemine ilişkin icmal cetvellerini hazırlamak,
- 4) Malî istatistikleri hazırlamak.

c) İç kontrol açısından

- 1) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,
- 2) İdarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak,
- 3) Ön malî kontrol görevini yürütmek,
- 4) Amaçlar ile sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirler önermek.

2.3.4.2. Strateji Geliştirme Birimlerinin İş ve İşlemleri

Stratejik planın hazırlanması, güncellenmesi ve yenilenmesi çalışmalarında koordinasyon görevi strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülür. Strateji geliştirme birimleri tarafından yapılacak stratejik plan hazırlık çalışmalarına idarenin diğer birimlerinin temsilcilerinin katılımı sağlanır.

Performans programının hazırlanması ve değiştirilmesi çalışmalarında koordinasyon görevi strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülür. Bu

çalışmalarda kullanılacak belge ve cetveller ile gerekli doküman strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin ilgili diğer birimlerine gönderilir. Birim performans programları birimler tarafından hazırlanarak belirlenen süre içinde strateji geliştirme birimlerine gönderilir. Strateji geliştirme birimleri, birim performans programlarından hareketle idare performans programını hazırlar. Strateji geliştirme birimleri tarafından yürütölen performans programının hazırlık çalışmalarına idarenin ilgili birimlerinin temsilcilerinin katılımı sağlanır.

Bütçenin hazırlanmasında kullanılacak belge ve cetveller ile gerekli doküman, strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin ilgili birimlerine gönderilir. Her bir harcama birimi bütçe teklifini hazırlayarak birim performans programıyla birlikte strateji geliştirme birimlerine gönderir. Harcama birimi temsilcileri ile görüşmeler yapılarak idarenin bütçe teklifi strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçe teklifleri Bakanlığa, idare performans programları ise Bakanlığa ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına üst yönetici ile bağlı, ilgili veya ilişkili bulunan bakan tarafından imzalanarak gönderilir. İdarelerin bütçe tekliflerinin hazırlanmasında orta vadeli program, orta vadeli malî plan, idarenin stratejik planı, bütçe çağırısı ve bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve yatırım programı hazırlama rehberi esas alınır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin bütçelerinin hazırlanmasında teşkilat kanunları ve ilgili diğer mevzuat dikkate alınır.

İdarelerin yatırım programı teklifinin hazırlanmasında kullanılacak belge ve cetveller ile gerekli doküman strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin ilgili birimlerine gönderilir. Harcama birimleri yatırım programına ilişkin tekliflerini hazırlayarak strateji geliştirme birimlerine gönderir. Harcama birimleri temsilcileri ile görüşmeler yapılarak idarenin yatırım programı teklifi strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır. Aynı şekilde yatırım programı tekliflerinin hazırlanmasında orta vadeli program, orta vadeli malî plan, idarenin stratejik planı, bütçe çağırısı ve bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve yatırım programı hazırlama rehberi esas alınır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin yatırım programı

tekliflerinin hazırlanmasında Kanun, teşkilat kanunları ve ilgili diğer mevzuat dikkate alınır.

Ayrıntılı harcama ve finansman programları, harcama birimlerinin teklifleri dikkate alınarak strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Bakanlığa gönderir. Bütçe ödenekleri, Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır. Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar. Ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanması, vize edilmesi, uygulanması ve uygulamanın izlenmesinde Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara uyulur. Mahallî idarelerin ayrıntılı harcama ve finansman programları, ilgili mevzuatında yer alan hükümlere göre hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

2.3.4.3. Bütçe İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi ve Kaydedilmesi

Bütçe işlemleri, harcama birimleriyle koordinasyon sağlanarak strateji geliştirme birimleri tarafından gerçekleştirilir, kayıtları tutulur ve izlenir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin, bütçe işlemleri Kanun, merkezî yönetim bütçe kanunu ve Bakanlıkça yürürlüğe konulan düzenlemelere göre, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe işlemleri ise ilgili mevzuatına göre gerçekleştirilir, kaydedilir ve izlenir. Bütçe kayıt ve işlemleri, strateji geliştirme birimi yöneticisinin veya yetki verdiği personelin onayıyla gerçekleştirilir ve idarenin harcama birimlerine açık tutulur.

2.3.4.4. Ödenek Gönderme Belgelerinin Düzenlenmesi

Merkez teşkilatı harcama yetkililerince düzenlenerek strateji geliştirme birimlerine iletilen onaylı ödenek gönderme belgeleri, strateji geliştirme birimleri

tarafından kontrol edilerek, merkez dışı birimlere gönderilir. Ancak, bütçelerinde kurumsal sınıflandırma yapılamayan ve birimlerine ödenek tahsis edilemeyen idarelerde üst yöneticinin onayıyla strateji geliştirme birimleri tarafından da ödenek gönderme belgesi düzenlenebilir. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderme belgelerinin hazırlanması, onaylanması, gönderilmesi, kaydı ve tenkis işlemleri Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslara göre yürütülür. Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bu işlemleri ilgili mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilir.

İdare gelirlerinin tahakkuku, gelir ve alacakların takibi ve genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde bu gelir ve alacakların tahsil işlemleri, ilgili mevzuatında özel bir düzenleme bulunmadığı takdirde, strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülür.

2.3.4.5. Ön Malî Kontrol İşlemleri

Ön malî kontrol görevi harcama birimleri ve strateji geliştirme birimleri tarafından yapılır. Ön malî kontrol süreci malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Harcama birimlerinde yapılacak asgarî kontroller, strateji geliştirme birimleri tarafından ön malî kontrole tabi tutulacak malî karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Bakanlık tarafından belirlenir.

İdareler, Bakanlıkça yapılacak düzenlemelere uygun olarak ön malî kontrol işlemlerini yürütür. Bakanlıkça belirlenen malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı usul ve esaslar çerçevesinde strateji geliştirme birimlerine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilir. İdarelerce yapılacak düzenlemelerde, strateji geliştirme birimlerinin ön malî kontrolüne tabi tutulacak malî karar ve işlemler riskli alanlar dikkate alınarak tür, tutar ve konu itibarıyla belirlenir. İdarelerce, görev alanları çerçevesinde, iç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur ve onayını izleyen on iş günü içinde Bakanlığa bildirilir.

Strateji geliştirme birimleri tarafından yapılan ön malî kontrolün sonucu ilgili harcama birimine yazılı görüş vermek veya dayanak belge üzerine şerh düşülmek suretiyle bildirilir. Ön malî kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüşün ilgili malî işleme ilişkin dosyada muhafaza edilmesi ve bir örneğinin de ödeme emri belgesine eklenmesi zorunludur. Strateji geliştirme birimleri tarafından ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği durumlarda harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kayıtları tutulur ve aylık dönemler itibarıyla üst yöneticiye bildirilir. Söz konusu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur.

İdarenin mülkiyetinde veya idareye tahsisli olan ya da idarenin kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlar ile bunlara ilişkin işlemlerin kaydı ilgili mevzuatında belirlenen kişiler tarafından tutulur. Taşınır kayıtları idarenin birimleri bazında düzenlenerek mevzuatında belirlenen sürede strateji geliştirme birimlerine gönderilir. Strateji geliştirme birimleri tarafından bu kayıtlar idare bazında konsolide edilir ve taşınmaz kayıtları da eklenerek icmal cetvelleri hazırlanır.

2.3.4.6. Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Bakanlık tarafından, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri ise bu idarelerin strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülür. Muhasebe hizmetleri, Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde, muhasebe yetkilileri tarafından yerine getirilir. İdareler, muhasebe birimlerini, atanan veya görevlendirilen muhasebe yetkililerini, görev alanlarını ve bunlara ilişkin değişiklikleri, göreve başlama veya değişiklik tarihinden itibaren en geç beş iş günü içinde Sayıştaya ve Bakanlığa bildirir.

2.3.4.7. Bütçe Kesin Hesabının Hazırlanması

Bütçe kesin hesabı, bütçe uygulama sonuçları dikkate alınarak strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçe kesin hesapları, Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanarak, üst yönetici ve bağlı, ilgili ya da

ilişkili bulunulan bakan tarafından onaylanır ve kesin hesap kanun tasarısına dahil edilmek üzere Bakanlığa gönderilir.

2.3.4.8. Bütçe Uygulama Sonuçlarının Raporlanması

Bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin her türlü rapor, cetvel ve belge strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır. Genel bütçe kapsamındaki idarelerde, muhasebe hizmetleri sonucunda düzenlenen malî tabloların bir örneği muhasebe yetkilileri tarafından strateji geliştirme birimlerine gönderilir.

2.3.4.9. İdare Faaliyet Raporunun ve Yatırım Değerlendirme Raporunun Hazırlanması

Faaliyet raporları, Kanunun 41 inci maddesi ve bu maddeye dayanılarak yapılan düzenlemelere uygun bir şekilde hazırlanır. Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları, idare faaliyet raporunun hazırlanmasında esas alınmak üzere, strateji geliştirme birimlerine gönderilir. Strateji geliştirme birimleri tarafından harcama birimleri arasında koordinasyon sağlanarak idare faaliyet raporu hazırlanır ve üst yönetici ile bağlı, ilgili veya ilişkili bulunulan bakan tarafından onaylanır.

Yatırım projelerini uygulayan harcama birimleri, yıllık yatırım değerlendirme raporunun hazırlanmasına dayanak teşkil eden bilgi ve belgeleri strateji geliştirme birimlerine gönderir. Yatırım projelerinin gerçekleşme ve uygulama sonuçlarına ilişkin yıllık yatırım değerlendirme raporu, strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanarak izleyen yılın Mart ayı sonuna kadar Sayıştaya, Bakanlığa ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına gönderilir.

2.3.4.10. Malî İstatistiklerin Hazırlanması

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî istatistiklerinin hazırlanmasına dayanak teşkil eden istatistikî bilgiler strateji geliştirme birimleri

tarafından hazırlanarak Bakanlığa gönderilir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idarelerinin malî istatistikleri Bakanlıkça belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlanır ve belirlenen süre içinde Bakanlığa gönderilir.

2.3.4.11. Strateji Geliştirme Birimleri Hakkında Diğer Bilgiler

Strateji geliştirme birimleri, harcama birimleri tarafından birimlerine ilişkin olarak istenilen bilgileri sağlamak ve harcama birimlerine malî konularda danışmanlık hizmeti sunmakla yükümlüdür. Bu amaçla malî yönetim ve kontrol ile denetim konularında gerekli bilgi ve dokümantasyon, yetki ve görevleri çerçevesinde, strateji geliştirme birimleri tarafından oluşturulur ve izlenir.

Strateji geliştirme birimleri, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunar. Kanuna ve Bakanlıkça belirlenen standartlara aykırı olmamak şartıyla, idarece gerekli görülen her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulur.

Strateji Geliştirme Başkanları, Strateji Geliştirme Daire Başkanları ile Müdürler strateji geliştirme birimlerinin yöneticisi olup, birimlerinin görevlerinin yerinde ve zamanında yerine getirilmesinden üst yöneticiye karşı sorumludur.

Harcama yetkililiği ile muhasebe yetkililiği görevi aynı kişide birleşemez. Strateji geliştirme birimlerinde ön malî kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, malî karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi malî karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan veya üye olamazlar.

Strateji geliştirme birimlerinde kullanılacak defter, kayıt ve belgeler, aynı bilgileri içerecek şekilde elektronik ortamda da düzenlenebilir. Bu şekilde

düzenlenecek defter, kayıt ve belgeler, gerektiğinde çıktıları alınarak sayfa numarası verilmek ve yetkililerince imzalanmak suretiyle konularına göre açılacak dosyalarda muhafaza edilir.

Strateji geliştirme birimlerine gelen ve giden her evrak bekletilmeksizin kayda alınarak gelen ve giden evrak defterinde izlenir. Yazışmalar sınıflandırılarak standart dosya planına göre dosyalanır ve arşiv sistemine göre korunur.

2.3.9. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Uygulanacak Amortisman ve Tükenme Payı Süre, Yöntem ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ (Sayı: 2006-1)

Bakanlar Kurulu'nun 03.05.2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı kararıyla kabul edilen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 08.06.2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 27 nci maddesinde; "Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerince muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir." hükmü yer almaktadır. Anılan Yönetmelik hükmü çerçevesinde, genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre "Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Uygulanacak Amortisman ve Tükenme Payı Süre, Yöntem ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ" in 30/12/2006 tarihli ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla belirlenmiştir.

2.3.5.1. Amortisman ve Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar

“Amortismanına tabi varlıklar;

- a) Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,*
- b) Sınırlı bir hizmet süresi olan,*
- c) Bir kamu idaresi tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde kullanılan ve/veya kurum içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır”¹⁰⁵.*

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe sistemine dahil edilen maddi duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri amortismanına tabi değildir. Aşağıdaki hesaplarda izlenen duran varlıklar, amortisman ve tükenme payına tabidir:

- 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,
- 260- Haklar Hesabı,
- 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,
- 264- Özel Maliyetler Hesabı,
- 267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı,
- 271- Arama Giderleri Hesabı,
- 277- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı,
- 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı.

Duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi değerleri maliyet bedelidir. Maliyet bedeli ise, bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamıdır. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı

¹⁰⁵ Erkan Karaarslan, “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:26, Ekim-Aralık 2004 (Amortisman Muhasebesi), s. 50.

hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın niteliğinin ve kullanım şeklinin değiştirilmesi veya ömrünün uzatılması sonucunu doğurması durumunda amortisman hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır. Duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmasında normal amortisman yöntemi uygulanır. Bu yönteme göre varlıklar için amortisman ve tükenme payı, varlığın yararlanma süresine göre belirlenen oranlarda her sene eşit olarak ayrılır.

2.3.5.2. Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları

(1) Amortisman ve tükenme payı süresi, duran varlıkların aktife girdiği yıldan başlar. Bu srenin yıl olarak hesaplanması için “1” rakamı bu Tebliğ ekinde belirtilen, varlığın yararlanma süresine göre belirlenmiş orana bölünür. (rnek: $1/20 = 5$ yıl)

(2) Genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinin duran varlıkları için, varlığın yararlanma süresine göre ekli listede belirlenen süre ve oranlarda her yıl eşit olarak amortisman ve tükenme payı ayrılır. Ancak, amortisman tabi olup, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden varlıkların amortisman tabi tutulmamış kısmı, st yöneticinin uygun görüşü üzerine amortisman uygulanmak suretiyle giderleştirilecektir.

(3) eşitli nedenlerle kullanılmayan olanaklarını yitiren maddi duran varlıklardan 294-Elden ıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesine karar verilen amortisman tabi maddi duran varlıklar, amortisman tabi tutulmamış kısmı kadar amortisman uygulanmak suretiyle yıl sonunda giderleştirilir.

2.3.5.3. 2006 Yılı Sonunda Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması

(1) Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde amortisman tabi tüm duran varlıklar için 2006 mali yılı dönem sonu işlemleri sırasında yüzde 100 oranında amortisman uygulaması yapılacaktır.

(2) Kapsama dahil diğer kamu idarelerinden amortisman tabi varlıkların yararlanma sürelerinin başlangıcını yardımcı hesaplar itibarıyla;

a) Kayıtlı her bir varlık için ayrı ayrı tespit edebilenler, 2006 mali yılı dönem sonu işlemleri sırasında ekli listede belirtilen amortisman ve tükenme payı süre ve oranlarını kullanarak amortisman ve tükenme payı ayırma işlemi yapabilir veya yüzde 100 oranını uygulayarak maddi duran varlıklarının tamamını amortisman ve tükenme payına tabi tutabilirler.

b) Kayıtlı her bir varlık için ayrı ayrı tespit edemeyenler, 2006 mali yılı dönem sonu işlemleri sırasında yüzde 100 oranını uygulayarak maddi duran varlıklarının tamamını amortisman ve tükenme payına tabi tutacaklardır.

(3) Daha önceki faaliyet dönemlerinde hesaplara kaydedilmekle birlikte, henüz hiç amortisman uygulaması yapılmayan amortisman tabi varlıklar için, birinci ve ikinci fıkra hükümleri çerçevesinde 2006 mali yılı dönem sonu işlemleri sırasında geçmiş dönemleri de kapsayan amortisman ve tükenme payı uygulaması yapılacaktır. Bu çerçevede, 2006 mali yılı için ayrılan amortisman ve tükenme payı 630- Giderler Hesabına kaydedilecek, geçmiş dönemler için ayrılan amortisman ve tükenme payı ise giderler hesabıyla ilişkilendirilmeden 500-Net Değer Hesabına kaydedilecektir.

(4) Kapsama dahil idarelerden 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde duran varlıkları için amortisman ve tükenme payı uygulaması yapanlar, uyguladıkları süre ve yöntemlerine varlık tamamen amorti edilinceye kadar devam edebileceklerdir.

2.3.5.4. Amortisman ve Tükenme Payının Muhasebeleştirilmesi

Amortisman ve tükenme payları, dönem sonunda endirekt yönetime göre muhasebeleştirilir. Bu yönetime göre, varlığın aktif değerinde bir değişim olmamakta, buna karşın hesaplanan amortisman, 630- Giderler Hesabı karşısında pasif karakterli ayrı bir karşılık hesabında tutulmaktadır. Bu karşılık hesapları, hesap grupları itibariyle aşağıdaki hesaplardan oluşur:

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı

268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı

278- Birikmiş Tükenme Payları Hesabı

299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı

Amortisman ve tükenme payının muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler aşağıda gösterilmiştir.¹⁰⁶

a) Normal Amortisman Uygulaması;

1) Özel bütçeli bir idarenin 2006 yılında kayıt altına aldığı 100.000.- YTL bedelli kamyonu bulunmaktadır. 2006 yılında yararlanmaya başlanılan ve ekli listeye göre yüzde 10 oranında amortisman tabi söz konusu kamyon için dönem sonunda hesaplanacak amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----		
630- Giderler Hesabı	10.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		10.000.-
----- / -----		

2) Özel bütçeli bir idare 2006 yılında 2.000.- YTL değerinde bilgisayar yazılımı almıştır. Ekli listeye göre yüzde 20 oranında amortisman tabi söz konusu bilgisayar yazılımı için dönem sonunda hesaplanacak amortisman tutarı, aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----		
630- Giderler Hesabı	400.-	
268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		400.-
----- / -----		

3) Bir belediye 2006 yılında 6.000.- YTL değerinde lisans alımı yapmıştır. Ekli listeye göre yüzde 100 oranında amortisman tabi söz konusu lisans için dönem sonunda hesaplanacak amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----		
630- Giderler Hesabı	6.000.-	

¹⁰⁶ Muhasebat Kontrolörleri Derneği, s. 679-680.

268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı 6.000.-

----- / -----

b) Yüzde 100 Amortisman Uygulaması;

1) Özel bütçeli bir idarenin 2006 ve öncesi yıllarda edindiği ve yararlanma süresinin başlangıcını ayrı tespit edemediği hesaplarında kayıtlı büro makineleri toplamı 300.000.- YTL dir. Söz konusu büro makineleri için yüzde 100 amortisman oranı uygulanmasını benimsemiş olan kamu idaresinin dönem sonunda hesaplayacağı amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----

630- Giderler Hesabı 300.000.-

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı 300.000.-

----- / -----

2) Genel bütçe kapsamındaki bir idarenin il müdürlüğünün muhasebe işlemlerinin yürütüldüğü Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğünde kayıtlı atölye makinelerinin değeri toplam 205.000.- YTL dir. Dönem sonunda yüzde 100 oranında hesaplanacak amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----

630- Giderler Hesabı 205.000.-

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı 205.000.-

----- / -----

c) Daha Önceki Faaliyet Dönemlerinde Kayıtlara Alındığı Halde Henüz Amortisman Uygulaması Yapılmamış Olan Duran Varlıklar İçin Amortisman Uygulaması;

1) Özel bütçeli bir idarede 2004 yılında kayıtlara alınan ve aynı yıl yararlanılmaya başlanılan 200.000.- YTL değerindeki bina için herhangi bir amortisman uygulaması yapılmamıştır. Ekli listeye göre yüzde 2 oranında amortisman tabi söz konusu bina

için dönem sonunda hesaplanacak amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----		
630- Giderler Hesabı	4.000.-	
500- Net Değer Hesabı	8.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		12.000.-
----- / -----		

ç) Varlığın Yeni Değeri Üzerinden Amortisman Uygulaması;

1) Özel bütçeli bir idare 2006 yılında 2.500.000.- YTL bedelle bir hizmet binası edinmiş, aynı yıl varlığın niteliğinin ve kullanım şeklinin değiştirilmesi veya ömrünün uzatılması sonucunu doğuracak 500.000.- YTL tutarında bir harcama yapmıştır. Toplam kayıtlı değeri 3.000.000.-YTL olan ve ekli listeye göre yüzde 2 oranında amortisman tabi söz konusu hizmet binası için dönem sonunda hesaplanacak amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----		
630- Giderler Hesabı	60.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		60.000.-
----- / -----		

d) Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında İzlenen Amortisman Tabi Duran Varlıklar İçin Amortisman Uygulaması;

1) Tesis, makine ve cihazlar hesabında kayıtlı bir inşaat makinesi kullanılmaya başlanıp, makinenin ömrünü yitirdiğinden, 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesine karar verilmiştir. Makinenin kayıtlı değeri 240.000.- YTL, birikmiş amortismanı ise 40.000.- YTL dir. Söz konusu makine için dönem sonunda hesaplanacak amortisman tutarı aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

----- / -----		
---------------	--	--

630- Giderler Hesabı	200.000.-
299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	200.000.-
----- / -----	

2.3.5.5. Amortismanına Tabi Duran Varlıkların Deftere Kaydedilmesi

Amortismanına tabi her bir varlık deftere kaydedilir. 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252- Binalar Hesabı ve 254- Taşıtlar Hesabında izlenen amortismanına tabi duran varlıklar, “Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defterine” kaydedilir. Bu deftere kaydedilen amortismanına tabi varlıkların her biri için defterin ayrı bir sayfası kullanılır. Varlığa ilişkin tüm işlemler bu deftere kaydedilir. 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252- Binalar Hesabı ve 254- Taşıtlar Hesabı dışındaki hesaplarda izlenen amortismanına tabi duran varlıklar, “Duran Varlıklar Amortisman Defterine” kaydedilir. Her yıl için düzenlenen bu deftere, varlıklar satır bazında kaydedilir. Bu tebliğin ekinde amortisman ve tükenme payı süre ve oranlarına ait liste verilmiştir. Liste, genel yönetim muhasebe yönetmeliği çerçeve hesap planı’nda yer alıp amortisman işlemine tabi tutulacak maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ana hesaplarından ve bunun yanı sıra da bu hesap kodlarının altında yer alabilecek yardımcı hesaplarından (Örneğin yer altı ve yer üstü düzenleri hesabı’nda boru hatları, enerji nakil hatları, tüneller gibi) ve bu varlıkların amortisman süre ve yüzdelerinden oluşmaktadır.

2.3.10. Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

26.04.2006 tarihli ve 26150 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bu yönetmeliğin amacı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Bu

Yönetmelik, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 42 nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

2.3.6.1. Kesin Hesap Cetvellerinin Hazırlanması ve Gönderilmesi

Kesin hesap cetvel ve belgeleri, strateji geliştirme birimi tarafından bütçe uygulamasına esas muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanır. Genel ve özel bütçeli kurumlarda cetvel ve belgeler, izleyen malî yılın Mayıs ayının onbeşine kadar ilgili bakan ve üst yönetici tarafından imzalanmış olarak dört nüsha halinde Bakanlığa gönderilir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı ve Sayıştayın bütçesi ile ilgili olarak düzenlenecek kesin hesap cetvellerinin bir örneği aynı süre içerisinde, kesin hesap kanun tasarisına eklenmek üzere Bakanlığa gönderilir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise, izleyen malî yılın Mayıs ayının onbeşine kadar bir örneğini doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına, bir örneğini Sayıştay Başkanlığına ve bir örneğini de merkezi yönetim kesin hesabına eklenmek üzere Bakanlığa gönderirler. Genel bütçeli idareler bütçe gelirleri kesin hesap cetveli de aynı süre içinde Bakanlıkça hazırlanır. Devlet borçları ve hazine garantilerine ilişkin cetveller Hazine Müsteşarlığınca düzenlenir ve kesin hesap kanun tasarisı ekine bağlanmak üzere en geç Haziran ayının on beşine kadar Bakanlığa gönderilir. İdarelerin kesin hesaplarının Bakanlığa ve Sayıştaya elektronik ortamda verilmesine ilişkin düzenlemeler Bakanlıkça yapılır.

2.3.6.2. Kamu İdarelerince Düzenlenecek Kesin Hesap Cetvelleri

Kamu idarelerince düzenlenecek cetveller aşağıda gösterilmiştir.

- a) Bakanlar ve üst yöneticiler cetveli
- b) Geçici mizan ve kesin mizan
- ç) Fonksiyonel sınıflandırmaya göre bütçe giderleri icmali
- d) Ekonomik sınıflandırmaya göre bütçe giderleri icmali
- e) Kurumsal sınıflandırmaya göre bütçe giderleri icmali
- f) Fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya göre bütçe giderleri icmali

- g) Geçen yıldan devreden ödenekler cetveli
- ğ) Ertesi yıla devredilen ödenekler cetveli
- h) Fonksiyonel sınıflandırmaya göre yıl içinde ve mahsup döneminde yapılan bütçe giderleri icmal
- ı) Fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya göre ödenek üstü bütçe giderleri icmal
- i) Karşılaştırmalı bütçe giderleri kesin hesap cetveli
- j) Bütçe giderleri kesin hesap cetveli açıklaması
- k) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli
- l) Bütçe gelirleri kesin hesap icmal
- m) Şartlı bağış ve özel gelirler cetveli
- n) Karşılaştırmalı bütçe gelirleri kesin hesap cetveli
- o) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli açıklaması
- ö) Yıl içinde silinen kamu alacakları cetveli
- p) Kesinleşen Sayıştay ilâmları uygulama sonuçları cetveli
- r) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- s) Bakanlıkça uygun görülecek diğer belge ve cetveller.

2.3.11. Taşınır Mal Yönetmeliği

“Taşınır Mal Yönetmeliği”nin yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı’nın 21.11.2006 tarihli ve 19423 sayılı yazısı üzerine, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44 üncü maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nca 28.12.2006 tarihinde kararlaştırılmıştır. Bu yönetmeliğin amacı, kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi, merkez ve taşrada taşınır yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesi ve kamu idareleri arasında taşınırların bedelsiz devrine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir. Bu yönetmelik genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini ve bunlara ait taşınır malları kapsar. Türk Silahlı Kuvvetleri (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil), Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün savunma ve güvenlik amaçlı taşınır mallarının kayda alınması ile bunların yönetim ve denetiminde özel mevzuatındaki hükümler

uygulanır. Kapsamdaki idarelerin bünyesinde bulunan fabrika, imalathane ve benzeri üretim yerlerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler ile yarı mamul ve mamul maddeler hakkında bu yönetmelik hükümleri uygulanmaz. Bunlar hakkında kendi düzenleyici işlemlerinde belirlenen esas ve usuller uygulanır. Kamu idarelerinin görevleri gereğince herhangi bir işlemin sonuçlanmasına veya bir kararın verilmesine kadar muhafaza edilmek üzere alınan emanet taşınır mallar hakkında özel mevzuatındaki hükümler uygulanır.

2.6. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş ile birlikte devlet muhasebe sisteminde kayıt esasları, bütçeleme süreci, raporlama, kapsam başta olmak üzere önemli değişiklikler yaşanmıştır.

1) Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlamıştır

Uygulaması sona eren nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde mali bilgi ve işlemlerin tümü kayıt altına alınamamaktaydı. Ancak yürürlüğe konulan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile tüm varlık ve yükümlülükler muhasebe kayıtlarına aktarılmaya başlanmıştır. Yeni tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin en önemli özelliği bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını bir arada gösterme özelliğine sahip olmasıdır. Diğer bir ifadeyle bütçe gelir ve giderlerinin nakit esasına göre; diğer faaliyet gelir ve giderlerinin tahakkuk esasına göre tutulduğu bir sisteme geçilmiştir. Böylelikle gelir ve giderlerden bütçe uygulamasını ilgilendirenler çerçeve hesap planında yer alan yansıtma hesapları aracılığıyla bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarına aktarılacaktır.¹⁰⁷ Tahakkuk esaslı muhasebe ile nakit esaslı muhasebesinin bütünleştirildiği bir sistem oluşturulmuştur. Faaliyet gelirleri ve giderleri ise tahakkuk ettiklerinde muhasebe kayıtlarına geçirileceklerdir. Yeni muhasebe sisteminde alınan mal ve hizmet karşılığında borç gerçekleştiğinde; gelir

¹⁰⁷ Yansıtma hesaplarının işleyişi ile ilgili detaylı bilgi için bakınız: Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri-1”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002 (Yansıtma Hesapları).

ise tahakkuk ettiğinde gerekli kayıt hemen yapılacak ve tam ve zamanlı bilgi elde edilecektir.¹⁰⁸

2) Devletin Tüm Mali Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır

Nakit esaslı devlet muhasebesi bütçe ile ilişkilendirilemeyen mali işlemleri veya idari kararları muhasebe çıktısı olarak karar alıcılara sunamadığı için devletin gerçek faaliyetleri hakkında tam ve tutarlı bir bilgi edinilememekteydi. Daha önce de belirtildiği gibi kayıt dışı bütçe işlemleri mahsup borçlanma, yarı mali işlemler ve nakit dışı borçlanma olarak sıralanabilir. Bu tip kayıt dışı oluşan giderlere ne yazık ki çıkarılan bütçe kanunları ile yetki verilmiştir. Özellikle bazı giderlerin devlet iç borçlanma senedi verilerek karşılanması ön görülmüştür. Ancak bu tip giderlerin devlet mali kayıtlarında gözükmemesinin çağdaş demokrasi, saydamlık, hesap verilebilirlik ilkeleri ile bağdaşması mümkün değildir. Yeni muhasebe sistemi ile devletin kaderini etkileyebilecek faaliyetler muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

3) Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır

Nakit esaslı devlet muhasebesine getirilen en büyük eleştirilerden bir tanesi de herhangi bir maddi ve maddi olmayan duran varlık alımı söz konusu olduğunda bu alım karşılığında ödenen bedelin tamamının o dönemin bütçesine gider yazılmasıdır. Bu durum maddi ve maddi olmayan varlık edinimiyle ilgili giderlerin dönemsel olarak istikrarsız bir şekilde artıp azalmasına neden olacaktır. Doğru olan; maddi veya maddi olmayan duran varlığın kullanımının dönemler itibariyle yapılacak olması gerçeğinden hareketle o varlığa ait giderlerin yıllık olarak kaydedilmesi ve raporlanabilmesidir. Yeni muhasebe sistemi bu eleştiriyi karşılayacak şekilde tasarlanmış ve amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamaları ile bu duran varlıkların dönemler itibariyle raporlama tarihindeki tutarlı değeri ile sunulması sağlanmıştır. Bunun yanı sıra kullanımından bir takım gerekçelerle vazgeçilen varlıklar, “Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar” hesabına

¹⁰⁸ Bu ve bundan sonraki bölüm, Baki Kerimoğlu, Eyüp Kızılkaya, Haydar Kulaksız, Mesut Hastürk, Hamdi Gülşen ve Erkan Karaarslan'ın Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını:1, Nisan 2006) adlı eserinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

aktarılabilecek; aktiflerin ne kadarının kullanıldığı görülecektir. Aynı şekilde yeni muhasebe sistemi ile getirilen en önemli yenilik, maddi ve maddi olmayan varlıkların tam dökümünün (Her ne kadar bu varlıkların tam envanterinin yapılması çok zor gözükse de) yapılacak olmasıdır. Getirilmek istenen sistemde maddi duran varlık kaydı açısından muhasebenin yönetim fonksiyonu öne çıkacaktır.

“Çünkü gerek milli emlak idaresinin yönetiminde olan taşınmaz mallar, gerekse ayniyat kapsamında olup ilgili kurumca idare edilen değerlerin kontrolü getirilecek uygulamanın birincil önceliği değildir. Muhasebeye söz konusu değerlerin yansıtılması ile elde edilecek verilerden mali yönetim anlamında yararlanılabilecektir”¹⁰⁹.

4) Devlet Muhasebesi Ödenek ve Nakit Planlaması İle Bütçelerin ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlamaktadır

Nakit muhasebenin en önemli avantajlarından bir tanesi de ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçların ve girişilen taahhütlerin muhasebe sistemlerine aktarımının yapılamamasıdır. Bu durum aslında ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerin dönemler itibariyle muhasebe disiplini içerisinde izlenememesine olanak sağlayacak bütçe borç ve taahhüt sisteminin oluşturulmasını engelleyecektir. Böylelikle orta ve uzun vadeli harcama-ödenek programı sağlıklı bir şekilde şekillendirilemeyecek belki de bu durum, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine neden olacaktır. Yeni devlet muhasebesinde ise iki hesap oluşturularak bu duruma bir çözüm üretilmiştir. Bunlardan birincisi “322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı”dır. Bu hesap, devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve mal karşılığı olmak üzere devlet hizmetinde gerçekleştiği halde ödenek yetersizliği nedeniyle veya ödenek üstü harcama gerçekleştirilemediği için verile emrine bağlanamayan borçlar için açılmıştır. Aynı şekilde nazım hesaplar içerisinde yer alan “920 Taahhütler Hesabı”dır. Bu hesap da ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen devlet borçları ile girişilen taahhütlerin muhasebe sistemi içerisinde izlenmesini sağlayacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile sağlıklı bir bütçe harcama ve ödenek programı yapılacaktır.

¹⁰⁹ Eyüp Kızılkaya, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002 (Maddi Duran Varlık Hesapları), s. 105.

Ödeneği olmayan taahhütlere girilmeyecek ve yıllara sari işlemler için yeterli ödenek konulabilecektir. Dolayısıyla devletin borç yapısı yıllar itibariyle ve hatta kurumsal ve ekonomik bazda listelenip orta-uzun vadeli programlar hazırlanacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe, nakit esaslı devlet muhasebesinin aksine bütçe hazırlanırken muhasebe bilgi sisteminden yararlanılmasına imkan verecektir.

5) Devlet Borçlarının Mali Raporlarda Görülmesi Sağlanacaktır

Rasyonellikten uzak bir biçimde işletilen borç, bütçe ve nakit yönetimi, kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da arttırmıştır. Kamuoyunun özellikle IMF ile yaşanan müzakere süreciyle birlikte borç yönetimine ilgi duymaya başlaması borçların sağlıklı raporlanması ihtiyacını doğurmuştur. Ancak nakit esaslı devlet muhasebesi ile üretilen iç ve dış borç verilerinin tutarlı ve sağlıklı olduğunu ifade etmek yanlış olacaktır. Zira Hazine saymanlıklarındaki kesin mizanlarında sunulan borç tutarları ve vade yapıları pek de sağlıklı olmamıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile devletin mali borçlarının tam olarak vade yapılarıyla beraber gözükmesi sağlanacaktır.

6) Kesin Hesaba İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir

Kesin hesap kanunu, Hükümete verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik, verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığının parlamento tarafından onaylanması anlamına gelmektedir.¹¹⁰ Bütçenin denetlenme sürecindeki en önemli araç olan kesin hesap kanununun hazırlanmasında nakit esaslı devlet muhasebesi yetersiz kalmıştır. Kesin hesaplar oluşturulurken bütçe dışı kayıtlardan yararlanılmıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile 90 grubunda yer alan ödenek hesapları ve bütçe uygulama sonuçlarının kurumsal, ekonomik, fonksiyonel tabanda ortaya konulduğu mali raporlar kolay ve eksiksiz bir şekilde hazırlanabilmektedir.

¹¹⁰ Baki Kerimoğlu, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap Ve Parlamento Denetimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Ocak-Mart 2004 (Parlamento Denetimi), s. 19.

7) Bütçe Muhasebesi Aracılığıyla Tüm Bütçeleştirme İşlemleri Muhasebe Tarafından Kavranacaktır

“Kesin hesabın çıkarılmasına esas olacak şekilde, ödenek işlemlerinin ilgili ödenek hesaplarının belirlenen yardımcı hesaplarına göre muhasebeleştirilmesi ve takibi merkez muhasebe birimlerince yapılacaktır. Öngörülen muhasebe sisteminde, bütçeyle verilen ödenekler ile bunlardan yapılan kesintiler, geçen yıldan devreden ödenekler, ödenek kalemleri arasında yapılan aktarmalar, yılı içinde eklenen ve iptal edilen ödenekler, yılı içinde kaydedilen ödenekler ve kamu idareleri merkez birimlerinde kullanılacak ödenekler ile merkez dışı birimlerde kullanılmak üzere gönderilecek ödeneklere ilişkin işlemler, kamu idarelerince merkez muhasebe birimine bildirilecek ve gerekli muhasebe kayıtları yapılacaktır”¹¹¹.

8) Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir

Vergi harcamaları, aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisnaları ve uygulamaları yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Bu tip harcamaların devlet gideri olması münasebetiyle raporlanması gerektiği halde raporlanamaması saydamlık önünde büyük bir engel oluşturmuştur. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması ile birlikte vergi harcamalarının mali raporlarda yer alması konusunda önemli bir çalışma yapılmıştır. Giderler hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibariyle sunulacaktır. Esnaf ve küçük çiftçi muafılığı gibi uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebe sisteminde yer alamayan vergi harcamaları ise raporlanamayacaktır.

¹¹¹ Kerimoğlu ve diğerleri, s. 16.

2.7. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLAR

1. Alınan Çeklerin Kayıt Yöntemi Değiştirilmiştir

“Eski muhasebe kayıt sisteminde saymanlıklara intikal eden çekler, kasa hesabına kaydedilirken, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde muhasebe birimlerine gelen çekler için “101 Alınan Çekler Hesabı” açılmıştır. 2006 yılından itibaren muhasebe birimlerine gelen çekler bu hesapta açıkça görülecektir”¹¹². Örneğin muhasebe birimince emanet niteliğinde bir çek alındığında aşağıdaki kayıt yapılır:

----- / -----
101 Alınan Çekler Hesabı
333 Emanetler Hesabı
----- / -----

2. Hazine Malı Menkul Kıymetler İle Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesaplar Ayrılmıştır

Eski muhasebe sisteminde nazım hesap niteliğindeki menkul kıymetler, kişiye veya hazine malı olduğuna bakılmaksızın saymanlıklarca tek bir hesaba kaydedilirdi. Yeni muhasebe sisteminde ise kişilere ait olan menkul kıymetler, “912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı” ve “913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilmekte; hazine malı olan menkul kıymetler ise 117 ve 217 hesap numaralı menkul varlıklar hesabına kaydedilmektedir.

Hazine malı menkul kıymetlerin kaydedilmesi;

¹¹² Kerimoğlu ve diğerleri, s. 22.

----- / -----

117 Menkul Varlıklar Hesabı

600 Gelirler Hesabı

----- / -----

Kişi malı menkul kıymetlerin kaydedilmesi;

----- / -----

912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

----- / -----

3. Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır

Eski muhasebe sisteminin en önemli sorunlarından bir tanesi borç ve alacakların vade yapılarına göre muhasebe kayıtlarına aktarılamamasıydı. Yeni muhasebe sisteminde ise bu eleştiri dikkate alınmış ve varlık ve yükümlülük hesapları vade yapıları dikkate alınarak oluşturulmuştur. Örneğin tecilli ve tehirli borçlular için muhasebe sisteminde “122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” ve “ 222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı” açılmıştır. Aynı durum gelirlerden alacaklar (120 ve 220 numaralı hesaplar) ve diğer menkul kıymet ve varlıklar (118 ve 218 numaralı hesaplar) için de geçerlidir. Örnekler çoğaltılabilir.

4. Avans Hesaplarında Değişiklikler Yapılmıştır

Ön ödeme hesapları daha önce değinilen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde gösterilmiştir.

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

- 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı
167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

İş avansları konusunda örnek olarak avansların mahsup dönemine aktarılması kaydı verilebilir.

----- / -----
165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
161 Personel Avansları Hesabı
----- / -----

5.Dönem Ayırıcı Hesaplar Açılmıştır

Eski muhasebe sisteminde, dönem içerisinde yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktaydı. Ancak yeni muhasebe sisteminde “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” açılarak gelecek dönem veya dönemlere ait giderlerin izlenmesine olanak tanınmıştır. Aynı şekilde içinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş ancak ödenmesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesine yeni muhasebe sisteminde gider tahakkukları (381 ve 481 numaralı gider tahakkukları hesapları) yardımıyla imkan verilmiştir. Böylelikle gelecek dönemlere ait nakit planlaması sağlıklı bir biçimde yapılacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde 18,28,38,48 numaralı hesap gruplarında dönem ayırıcı hesaplar öngörülmüştür.

6.Sayım Fazlalarının ve Sayım Noksanlarının Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır

Eski muhasebe sisteminde, sayım sonunda noksan çıkan tutarlar, kasa noksanlığında kasa hesabına, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; kişi borçları hesabına borç kaydedilirdi. Yeni muhasebe sisteminde ise söz konusu noksanlıklar,

“197- Sayım Noksanları Hesabı”na borç; kasa veya noksan çıkan diğer hesaplara alacak kaydedilmektedir. Sayım noksanları hesabına, yapılan sayımlar sonucunda kasa, döviz, alınan çek, menkul kıymet, stok noksanlıkları kaydedilmektedir. Sayılanlar dışındaki noksanlıklar kaydedilmeyecektir.

Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar ise eski muhasebe sisteminde kasa veya ilgili diğer hesaplara borç; bütçe gelirleri veya emanet hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde ise bu amaç için “397- Sayım Fazlaları Hesabı” kullanılacaktır. Sayım fazlası tutar, 397 no’lu hesaba alacak; ilgili diğer hesaplara borç kaydedilecektir.

7.Gönderme Talimatları Muhasebe Sistemine Kaydedilecektir

Yeni muhasebe sisteminde bankaya verilen döviz gönderme talimatları “106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı”nda, YTL gönderme talimatları ise “103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”nda izlenecektir.

8.Ödenek Yokluğu Nedeniyle Ödenmeyen Borçlar İzlenmeye Başlanacaktır

Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından verile emrine bağlanamayan tutarlar için nakit esaslı muhasebe sisteminde herhangi bir kayıt işlemi gerçekleşmemektedir. Bu durum daha önce de ifade edildiği ödenek planlamasında ciddi tutarsızlıklar yaratmaktaydı. Yeni muhasebe sisteminde ise bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen ancak ödeneği olmadığı veya herhangi bir başka nedenle verile emrine bağlanamayan borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki “3- Mal ve Hizmet Alım Giderleri” ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur. Bütçeleştirilecek borçlar hesabına yapılacak olan kayıt;

----- / -----

630-Giderler Hesabı

322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

----- / -----

Bütçeleştirilecek borçlar hesabına kaydedilen tutarla ilgili ödenek temin edildiğinde yapılması gereken kayıt;

----- / -----

322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı

----- / -----

830- Bütçe Giderleri Hesabı

835- Gider Yansıtma Hesabı

----- / -----

9.Maddi Duran Varlıklar Kaydedilmeye Başlanacaktır

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrı hesap grupları düzenlenmiştir. Eski muhasebe sisteminde ise maddi ve maddi olmayan varlıklar sağlıklı bir şekilde izlenememektedir. Dolayısıyla bu varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerekli kılmaktadır. Halbuki bu maddi duran varlıkların yıllar itibariyle kullanılması nedeniyle maliyetleri yıllara dağıtılarak muhasebe kayıtlarına geçirilmelidir. Bu sermaye harcamalarının yıllara göre dağıtılmamaları, fiyat-maliyet hesaplamalarında soruna yol açacak ve fiyatların yıllar itibariyle dalgalanmasına neden olacaktır.¹¹³ Yeni muhasebe sisteminde ise hazırlanan yönetmelik ve çerçeve hesap planları ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar sağlıklı bir biçimde takip edilecek; amortisman ve

¹¹³ Harman Korte ve Andrew Likierman, "Accrual Accounting In The Netherlands and The United Kingdom", "Hollanda ve İngiltere'de Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi", **OECD Raporu**, 1997, Sayıştay E-kütüphane, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=202> (26.01.2008), s. 5.

yeniden değerleme hususunda usul ve esaslar oluşturulacaktır. Burada önemli olan nokta değerleme ölçütlerinin ortaya konması sorunudur. Daha önce de belirttiğimiz gibi amortisman ayrılmasıyla ilgili genel tebliğde amortisman usul ve esasları ve maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yararlanma süreleri tespit edilmiştir.

10.Emanet Niteliğindeki Tutarların İzlendiği Hesaplar Değiştirilmiştir

Yeni muhasebe sisteminde emanetler nakit esaslı muhasebe sisteminin aksine daha işlevsel düzenlenmiş ve gruplandırılmış hesaplara kaydedilecektir. Bu hesaplar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

333 Emanetler Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

11.Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlanacaktır

*“Eski muhasebe sisteminde, sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde hem bütçe açısından hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir”*¹¹⁴. Örneğin bütçe ile ilgili giderler, hem “830 Bütçe Giderleri Hesabı”na hem de “835 Gider Yansıtma Hesabı” aracılığı ile “630 Giderler Hesabı”na veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe hesapları ile ilişkilendirilmeksizin “630- Giderler Hesabı”na kaydedilmektedir. Bütçe ile ilişkili gelirler ise bir yandan “800 Bütçe Gelirleri Hesabı”na, diğer yandan da “805 Gelir Yansıtma Hesabı” aracılığıyla “600 Gelirler Hesabı”na veya ilgili hesaba kaydedilecektir. Aynı şekilde muhasebe açısından gelir sayılan unsurlar ise “600- Gelirler Hesabı”na kaydedilecektir. Bu tip uygulama hem bütçe uygulama sonuçlarını hem de faaliyet sonuçlarını ortaya koymaya imkan vermektedir.

12.Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlanacaktır

Bir mal veya hizmet için taahhüde girişilmesi durumunda nakit esaslı devlet muhasebesinde bu işlemler muhasebe dışında “taahhüt kartları” vasıtasıyla izlenmekteydi.¹¹⁵ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde ise bu tür gider taahhütlerinin izlenmesi için nazım hesaplar grubunda düzenlenmiş olan “920- Gider Taahhütleri Hesabı” kullanılacaktır.

13.Tüm Mali İşlemler Kayıt Altına Alınacaktır

Yeni muhasebe sisteminde varlıklar ve yükümlülüklerdeki her türlü hareket (çeklerin bankaya gönderilmesi; döviz hareketleri, teminat ve menkul kıymetlerdeki her türlü hareket) yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenecektir.

¹¹⁴ Kerimoğlu ve diğerleri, s. 30.

¹¹⁵ Hamdi Gülşen, “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesabı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004 (Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesabı), s. 124.

14.Yıl Sonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılacaktır

Eski muhasebe sisteminde dönem sonlarında devir cetveli düzenlenmekte ve bazı hesaplar devir vermekte bazıları ise devir vermemekteydi. Bu işlemlerin sonucunda ise herhangi bir faaliyet sonucu da çıkarılamamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebede ise hesaplardan kapatılması gerekenler dönem sonu işlemleri ile kapatılmakta ve faaliyet sonuçları ortaya konulabilmektedir.

2.8. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN MALİ SAYDAMLIĞA VE HESAP VERİLEBİLİRLİĞE KATKISI

Kamu sektörü hesaplarının ve kamu yöneticilerinin gerçekleştirdiği her türlü mali işlemin kamuoyuna açık olması demek olan mali saydamlık, bütçe ve bütçe dışı işlemlerin; vergi harcamalarının; gerçekleşmesi muhtemel olan mali risklerin; yarı mali nitelikteki faaliyetlerin; belli dönemlerde açık ve net bir biçimde ilgili mercilere açıklanmasını ifade etmektedir. Ülke ekonomisindeki yapıların kamu veya özel olsun daha karmaşık bir hale gelmesi nedeniyle ve bu organların birbirleri ile olan ilişkilerinin ekonomik gelişmeleri önemli şekilde etkilemesi sebebiyle kamu mali saydamlığı kamu mali yönetiminin etkinliğinde ön koşul haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulamaya geçirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin mali saydamlığa olan katkılarının fazla olacağı açıktır. Bu sistemle genel yönetim içerisindeki kamu kuruluşlarının tümünün aynı muhasebe standartlarına göre muhasebe işlemleri gerçekleştirilecektir. Dönem ayırıcı hesaplar aracılığıyla geleceğe ait giderler ve gelirler; aynı şekilde gider ve gelir taahhütleri raporlanabilecektir. Vergi harcamaları, yarı mali işlemler veya bütçe dışı mali işlemler kayıt altında tutulacak; borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynaklar raporlanabilecektir. Devlet mali istatistikleri ve diğer tüm mali raporları düzenli olarak yayınlanacaktır. Hesap verilebilirlik, mali olayların zamanında kaydedilmesi ve ilgililere sunulması ile temin edilecektir. Gelecekle ilgili kararlar rasyonel ve sağlam verilere dayanılarak verilebilecektir.

Saydamlık ve hesap verilebilirlik bütünleşik kavramlardır. Saydamlık ve hesap verilebilirlik neden sonuç içerisinde incelenebilen süreçlerdir. Mali saydamlık her zaman hesap verme süreciyle sona erer. Hesap verilebilirlik mali saydamlığın olmazsa olmaz koşuludur. Hesap verilebilirliğin kalitesinden söz edebilmek için de aynı şekilde mali saydamlığa ihtiyaç vardır. Tahakkuk esaslı muhasebenin bu iki kavramın gereklerini yerine getireceğine dair herhangi bir şüphe yoktur.

2.9. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI VE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3 üncü maddesinde bütçe, "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır.

*"Bütçenin, enflasyonla ve deflasyonla mücadelede, ekonomik kalkınma sürecinde, milli gelirin adil bir şekilde bölüşülmesinde, kamu yönetiminin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasında, bölgeler ve sektörler arasındaki dengesizliğin giderilmesinde kullanılabilmesi ise bütçenin çağdaş işlevlerini ortaya koymaktadır"*¹¹⁶.

Bütçenin yukarıda saydığımız işlevlerinin yerine getirilebilmesi amacıyla bütçe uygulama sürecine dahil olan tüm kuruluşlar arasında uyumu sağlayabilecek bir altyapı oluşturulması gerekmektedir. Bu durum ise ancak ölçmeye, izlemeye, kolay kavramaya ve kontrol etmeye diğer taraftan kıyaslamalar yapmaya uygun bir bütçe sınıflandırmasının oluşturulması ile mümkündür. Bu avantajları sağlayabilecek olan analitik bütçe sınıflandırma modeli 2004 yılından itibaren genel ve katma bütçeli idarelerde kullanılmaya başlanmıştır. Devletin mali politika vasıtası olarak kullanılan bütçeler konusunda ise sıfır tabanlı bütçe, program bütçe, telafi edici bütçe, devri bütçe gibi teoriler ortaya atılmıştır. Analitik Bütçe Sınıflandırma Modeli ise bir bütçe teori tipi değil adından anlaşılacağı üzere; bir sınıflandırma modelidir. Bir bütçe sınıflandırmasının işlevselliği, ortaya çıkardığı verilerin ölçmeye dayandırılır olmasına; kurumlar, ülkeler ve dönemler arasında karşılaştırılabilir

¹¹⁶ Bilal Kocabaş, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık 2004, s.61.

olmasına; sade ve güvenilir olmasına bağlıdır. Analitik bütçe modeli ile bu sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ülkemizde 1973 yılına kadar ödeneklerin hizmetlerle ilişkisinin kurulamadığı; sadece harcama kalemlerine göre bir sınıflandırmanın meydana getirildiği kontrole ve kıyaslamaya imkan vermeyen klasik bütçe sistemi kullanılmıştır. Daha sonra bu sistemin dezavantajlarının görülmesiyle belli bir sınıflandırma ve bütçe kodlarının oluşturulduğu program bütçe uygulamasına geçilmiştir. Ancak bu sistem tam anlamıyla başarılı olamamış ve yeni isim altında klasik bütçe uygulamalarına devam edilmiştir. Bu sistemin başarısızlığı sınıflandırma, kod yapısı, uygulama ve altyapı olmak üzere dört başlık altında incelenebilir.¹¹⁷ Sınıflandırma sistematiği kaybedilmiştir, ekonomik, kurumsal, fonksiyonel kodlararası geçişler yaygındır. Standartların korunmasında erozyon olmuştur. Kod yapısı sağlıklı veri üretecek yapısını kaybetmiştir. Kod yapısı içerisinde fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almaktadır. Kod büyüklükleri sınıflandırma ile uyumlu düzenlenmemiştir. Kurumsal kodlama oldukça yetersiz kalmıştır. Uygulama problemleri arasında ise ilk sırada geleni uygulama birliğinin kamu birimleri arasında sağlanamamış olmasıdır. Bazı hesap kodları farklı birimler arasında farklı hizmet kalemleri için kullanılmıştır. Kodların kullanımı zaman içerisinde sınırlanmıştır. Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar için üretilen çözümler sistemi yıpratıcı nitelikte olmuştur. Mali mevzuat değişiklikleri özü korumaya yetmemiştir. Altyapı sorunları ise sistemin teknolojik ve nitelikli iş gücü ile desteklenememesi ve de merkezi bütçe birimlerinin analitik düşünüp yeni politikalar üretmesi yerine rutin işler üzerine yoğunlaşmaları olarak sıralanabilir.

Program bütçe sisteminde yaşanan sıkıntılar; 1995 yılından itibaren Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında yapılan çalışmalarda dile getirilmiş ve yeni bir bütçe yapısına ihtiyaç duyulduğu vurgulanmıştır. Bu çerçevede IMF ile yürütülen ortak çalışmalar sonucunda GFS (Government Finance Statistics- Devlet Mali İstatistikleri) esasına dayalı sınıflandırma modeli ortaya konmuştur. Bu model uzun soluklu olmamıştır. Türkiye'nin Avrupa Birliği ile müzakere sürecinde konu yeniden

¹¹⁷ Kocabaş, s. 63.

gündeme gelmiş ve analitik bütçe sınıflandırması oluşturulmuştur. 2002 yılından itibaren çeşitli kurumlarda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte pilot olarak uygulanmıştır. Nihayet 2004 yılı bütçe kanunu Analitik Bütçe Esasına göre hazırlanmış ve 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aşağıda Analitik Bütçe Sınıflandırması'na geçiş ile ilgili bir gazetede yer alan değerlendirmeye yer verilmiştir:

“2004 başında analitik bütçeye de geçilecek ve bu şekilde devletin bütün harcamaları en ince ayrıntısına kadar izlenebilecek. Bu sistemde Hakkâri Yüksekova'daki bir okulun ya da bir sağlık kuruluşunun ödeneği ile yaptıkları harcamalar dahi bütün kayıtlarda görülebilecek. Söz konusu uygulama, performans dayalı bütçelemeyi de beraberinde getirecek. Devlet, bu sürecin sonunda her alanda performans ölçümüne gidecek. Aynı durumda olan, aynı ödeneği bulunan örneğin okullar ya da hastaneler arasında verimlilik açısından kıyaslama yapılacak. Başarılı performans gösteren kurumlar ödenek artışı ya da diğer yollarla ödüllendirilirken, performansı düşük olan kurum yöneticilerine de hesap sorulacak”¹¹⁸.

Bütçe ve muhasebe sistemleri arasındaki ilişki sarmal yapıdadır. Bütçe oluşturulması için muhasebe verilerine ihtiyaç duyulurken; muhasebe sisteminde gelir ve gider olaylarının kayıtlarının yapılabilmesi, bütçe sisteminin uygulanmasına bağlıdır. Dolayısıyla bütçe ve muhasebe arasındaki uyumun sağlanabilmesi, hesap ve kodlama açısından birliğin oluşturulması ile yakından ilgilidir. Örneğin bütçede yer alan bir harcama kalemi için muhasebede buna uygun bir hesap açılmazsa harcamanın izlenmesi kolaylıkla gerçekleştirilemez.

2.7.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı

Analitik bütçe sınıflandırması,

Kurumsal Sınıflandırma (Dört düzey, sekiz hane)

Fonksiyonel Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)

Finansman Tipi Sınıflandırma (Bir düzey, bir hane)

Ekonomik Sınıflandırma (Dört düzey altı hane)

¹¹⁸ “Devlet Kuş Uçurtmayacak”, **Radikal Gazetesi**, 9 Aralık 2003, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=98197> (26.01.2008).

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırma grupları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3
Analitik Bütçe Sınıflandırmasını Oluşturan Sınıflandırma Grupları

	KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
DÜZEYLER	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4
HANELER	00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, [http://www.bumko.gov.tr/TR//Tempdosyalar/ABSTanitim\(2007\).pdf](http://www.bumko.gov.tr/TR//Tempdosyalar/ABSTanitim(2007).pdf) (29.01.2008).

Kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma gruplarının yapıları ile hedeflenen faydalar sırasıyla şu şekilde açıklanabilir.

2.7.1.1. Kurumsal Sınıflandırma

Kurumsal sınıflandırma, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve performans sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri kabul edilmiştir. Dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama benimsenmiştir. Birinci düzey, bakanlıklar ile anayasal olarak eşdeğer kurumları ve bütçe türlerini belirlemektedir. Birinci düzey kodunun listesi Tablo 4’te verilmiştir.

Tablo 4
Analitik Bütçe Sınıflandırması Kurumsal Sınıflandırma Birinci Düzey

Kurum Kodu	Kurum Adı
01	Cumhurbaşkanlığı
02	Türkiye Büyük Millet Meclisi
03	Anayasa Mahkemesi
04	Yargıtay
05	Danıştay
06	Sayıştay
07	Başbakanlık
08	Adalet Bakanlığı
09	Milli Savunma Bakanlığı
10	İçişleri Bakanlığı
11	Dışişleri Bakanlığı
12	Maliye Bakanlığı
13	Milli Eğitim Bakanlığı
14	Bayındırlık Ve İskan Bakanlığı
15	Sağlık Bakanlığı
16	Ulaştırma Bakanlığı
17	Tarım Ve Köy İşleri Bakanlığı
18	Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
19	Sanayi Ve Ticaret Bakanlığı
20	Enerji Ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
21	Kültür Ve Turizm Bakanlığı
22	Çevre Ve Orman Bakanlığı
38-39	Yükseköğretim Kurumları
40-41	Özel Bütçeli Kurumlar
42	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
43	Sosyal Güvenlik Kurumları
44-45	İl Özel İdareleri
46-47	Belediyeler
48	Mahalli İdare Birlikleri

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi,
<http://www.bumko.gov.tr/TR//Tempdosyalar/Ek2.xls> (28.01.2008).

Görüldüğü üzere; 08-22 kodları arası icracı bakanlıklara aittir. 22 ve 48 kodları arası ise genel yönetim kapsamındaki diğer kamu kurum ve kuruluşlarına

ayrılmıştır. 38–39 kodları ise Yüksek Öğretim Kurulu ile tüm yüksek öğretim kurumlarının ortak kodu olmuştur.

İkinci düzey, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumları ifade etmektedir. Başbakanlığın ve herhangi bir icracı bakanlığın müsteşarlık birimi bu düzeyde gösterilir. Diğer taraftan, Devlet Personel Dairesi Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği ve benzeri birimler de, birinci düzeyde yer alan Başbakanlığın ikinci düzey kodları arasında gösterilmektedir. Üçüncü düzey kodlar, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar. Örneğin Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı Kara Ulaştırması Genel Müdürlüğü, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, Haberleşme Genel Müdürlüğü, Tarife ve Ticaret Dairesi Başkanlığı, Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı, Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı, üçüncü düzeyde yer alırlar. Dördüncü düzey kodlar, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri tanımlar. Özel Kalem, Teftiş Kurulu, Savunma Sekreterliği, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği gibi birimler bu düzeyde kodlandırılmaktadır. Dört düzeyde yer alan kurumsal sınıflandırmada, her bir düzeyde yer alan birim yöneticilerine belli bir sorumluluk verilir. Böylelikle her birim yöneticisi, kendi biriminin harcamalarından sorumlu olacaktır. Bu sorumluluk muhasebesinin işleyişini öngören bir sistem olarak değerlendirilebilir.

2.7.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma devlet faaliyetinin yani kamu hizmetlerinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini 10 ana fonksiyona ayırmaktadır. Bu fonksiyon isimleri ve fonksiyon kapsamındaki hizmetler Tablo 5'de gösterilmektedir. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde programlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzey açılarak muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır

Tablo 5
Analitık Bütçe Sınıflandırması Fonksiyonel Sınıflandırmanın Birinci
Düzeyi

Kodu	Fonksiyon İsimleri	Fonksiyon Kapsamındaki Hizmetler
01	Genel Kamu Hizmetleri	Yasama, Dışişleri, Dış Ekonomik Yardımlar, Genel Hizmetler, Borç Yönetimi, Temel Araştırmalar.
02	Savunma Hizmetleri	Askeri Ve Sivil Savunma İdaresi İle Dış Askeri Yardımlar. (Hastaneler Ve Okullar Hariç)
03	Kamu Düzeni Ve Güvenlik Hizmetleri	Asayiş, İtfaiye, Yargı, Cezaevi Hizmetleri. (Hastaneler, Okullar Ve Sivil Savunma Hariç)
04	Ekonomik İşler Ve Hizmetler	Ticari Ve Sınâî Faaliyetlerin Düzenlenmesi Ve Sürdürülmesine İlişkin Kamu Hizmetleri
05	Çevre Koruma Hizmetleri	Atık Yönetimi, Kirliliğin Azaltılması Ve Doğal Ortamın Korunması.
06	İskân Ve Toplum Refahı Hizmetleri	Kişi Ve Ailelerin İskânı İle Temel İhtiyaçlara Yönelik Hizmetler. (Otoyollar Ve Sulama Sistemleri Hariç)
07	Sağlık Hizmetleri	Bireysel Ve Toplumsal Sağlık Hizmetleri Ve Yaygın Sağlık Eğitimi. (Askeri Sahra Hastaneleri Hariç)
08	Dinlenme, Kültür Ve Din Hizmetleri	Bireysel Ve Toplumsal Moral Hizmetleri. (Genel Nitelikli Eğitim Programları Hariç)
09	Eğitim Hizmetleri	Örgün Ve Yaygın Eğitim Hizmetleri. (Hizmet İçi Eğitim Hariç.)
10	Sosyal Güvenlik Ve Sosyal Yardım Hizmetleri	Genel Olarak Sosyal Güvenlik Hizmetleri İle Sosyal Yardım Programları (Aile Planlaması Hariç.)

Kaynak: Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, Ekim-Aralık 2004, s. 67.

Fonksiyonel bazda sınıflandırma ile bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirileceği açıktır. Bütçe uygulamasında belli hizmetlere ayrılan harcamaların kısılması ve belli hizmetlere ayrılan ödeneklerin göreceli olarak arttırılması kararı eldeki verilere göre verilebilecektir. Böyle bir sınıflandırmanın yapılmadığı Program Bütçe Sınıflandırma döneminde kurumlar önceki yıllarda aldıkları ödeneklerin her yıl belli bir oranda özellikle enflasyon oranında arttırılmasını isterlerdi. Hatta bazı dönemlerde ellerinde harcanmamış ödenek kaldığı zamanlarda bu ödeneklerle

yılsonunda israf niteliğinde bir takım harcamalara girişirlerdi. Böylelikle ödeneğin iptal olması ve gelecek senelerde bu iptalin dikkate alınarak ödenek gönderilmesini engellemeye çalışırlardı. Fonksiyonel yani hizmet bazında bütçe sınıflandırmasıyla devletin faaliyetlerinin türü ve miktarının belirlenmesi önem kazandığı için kurumların önemi ikinci plana itilmiş oldu.

2.7.1.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Tek düzey ve tek koddan oluşan finansman tipi sınıflandırma, genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulmuştur. Devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiştir. Harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösterir. Tek haneli koddan ibarettir. Kodlama şu şekilde sıralanabilir:

- 1 - Genel Bütçeli İdareler
- 2 - Özel Bütçeli İdareler
- 3 - Sosyal Güvenlik Kurumları
- 4 - Özerk Kuruluşlar
- 5 - Döner Sermayeler
- 6 - Özel Ödenekler
- 7 - Dış Proje Kredileri

2.7.1.4. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplanmasıyla oluşturulmuştur. Devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlar. Altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşur. Bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulamasını sağlar. Ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetler ayrı tertiplerde bütçelenmelidir. Geçen yıldan kalan ve ödenemeyen tutarlar, cari yıl bütçesinin ilgili tertiplerinden ödenecektir. Red ve iadeler için bütçelerde yeni ödenek tertipleri açılmayacak, iadesi gereken tutarlar gelirlerden düşme şeklinde muhasebe sisteminden yapılacaktır. Diğer üç sınıflandırma tipi (kurumsal, fonksiyonel ve

finansman tipi) gider bütçesi ile ilgili iken; ekonomik sınıflandırma harcamanın ve borç vermenin sınıflandırmasında; gelirlerin sınıflandırmasında; finansmanın yani gelir ve gider farkının sınıflandırmasında kullanılmaktadır.

1)Harcamanın ve Borç Vermenin Sınıflandırması: Başlıktan da anlaşılacağı üzere harcama ve borç verme olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Harcama, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan ödemelerdir. Harcama incelenirken bu meblağın cari veya sermaye harcaması olup olmadığı; devlet içi veya dışı kurumlara yapılıp yapılmadığı; karşılıklı veya karşılıksız olup olmadığı; karşılıklı ise hangi mal ve hizmet alımları karşılığında yapıldığı gibi kriterler incelenir. Cari harcamalar, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan mal ve hizmet karşılıklarıdır. Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan prim ödemeleri, normal ömrü bir yıl veya daha fazla olmayan mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri ve büyük meblağlara ulaşmayan savunma harcamaları bu tip harcamalardır. Bütçe dışındaki kurumların cari nitelikli giderleri cari transfer giderleri sınıfına girmektedir. Sermaye harcaması ise bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan mal ve hizmet karşılıklarıdır. Normal ömrü bir sene veya daha fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri, gayrimenkullerin ve gayri maddi aktiflerin alımları için yapılan harcamalar bu sınıfa girmektedir. Bütçe dışı sermaye giderleri ise sermaye transferi olarak kabul edilir. Borç verme, kamusal amaçlarla, bir mali hakka veya taahhüde dayalı olarak yapılan ödemelerdir. Verilen borçlar, gider bölümünde sınıflandırılır. Geri ödemeler ise gelirler bölümüne dahil edilecektir. Harcama ve borç vermenin dört düzeyi olup, bunlardan birinci düzey, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6
Analitik Bütçe Sınıflandırması Harcamanın Ekonomik
Sınıflandırmasının Birinci Düzeyi

Kod	Kodların İsimleri	Kodların Açıklamaları
01	Personel Giderleri	Bordroya dayalı olarak kamu personeline yapılan ödemeleri. (tedavi ödemeleri ve aynı ödemeler hariç)
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	Devletin işveren sıfatıyla ödediği sosyal güvenlik katkı payları. (personelden kesilen primler hariç)
03	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	Faturalı olarak teslim alınan mal ve hizmet bedelleri. (sabit sermaye edinimi giderleri hariç)
04	Faiz Giderleri	Devlet borçlarına ilişkin faiz ödemeleri. (ödenen komisyon ve ihraç giderleri hariç)
05	Cari Transferler	Sermaye birikimi hedeflemeyen karşılıksız ödemeler (devlet borç faizleri hariç)
06	Sermaye Giderleri	Devlet malvarlığını artıran ödemelerdir. (savunma ve stok alımları hariç)
07	Sermaye Transferleri	Bütçe dışına sermaye birikimi amaçlayan ödemeler. (KİT sermaye iştirakleri hariç)
08	Borç Verme	Bir mali varlık karşılığında yapılan ödemelerdir. (görev zararları hariç)
09	Yedek Ödenekler	Bütçede öngörülmeleyen hizmet karşılıkları. (yalnızca maliye bütçesinde yer alır.)

Kaynak: Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, Ekim-Aralık 2004, s. 70.

Gider bütçeleri ile ilgili yukarıdaki tabloda bahsi geçen ayırım Gayri Safi Milli Hâsıla'nın hesaplamalarında etkin bir şekilde kullanılabilir.

2)Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması: Karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan tahsilatlardır. Bütçe Kanunlarının B işaretli cetvelinde gözükmektedir. Gelir sınıflandırması toplam dört düzeyden oluşmaktadır. Birinci düzey aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7
Analitık Bütçe Sınıflandırması Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırmasının
Birinci Düzeyi

I GELİRİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
01 Vergi Gelirleri
02 Vergi Dışı Gelirler
03 Sermaye Gelirleri
04 Alınan Bağış ve Yardımlar
08 Alacaklardan Tahsilatlar
09 Red ve İadeler (-)

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, <http://www.bumko.gov.tr/TR//Tempdosyalar/gelirekosnf.xls> (29.01.2008).

3)Finansmanın (Gelir Gider Farkının) Ekonomik Sınıflandırması: Devletin, finansman açıklarını karşılamak amacıyla kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilatlardır. Bu sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ile karıştırılmamalıdır. Finansmanın ekonomik sınıflandırması, bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan finanse edildiğini; tam tersi durumda yani gelirlerin giderleri aşması durumunda fazlalığın nasıl değerlendirildiğini göstermesi açısından lüzumludur. Bu tablo Hazine Müsteşarlığı'na hazırlanır ve Bütçe Kanunlarında gösterilmez. Dört düzeyden oluşmakta olup birinci düzeyi Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8
Analitık Bütçe Sınıflandırmasının Finansmanın Ekonomik
Sınıflandırmasının Birinci Düzeyi

Kod	Kodların İsimleri	Kodların Açıklamaları
1	İç Borçlanma	Türk Lirası, Döviz Endekli Ve Döviz Cinsinden Satılan Tahviller, Bonolar İle İskonto Giderleri, Başka Yerde Sınıflandırılmamış Uzun Ve Kısa Vadeli Tahviller.
2	Dış Borçlanma	Uzun Vadeli Tahviller, Dış Borç İskontosu İle Başka Yerde Sınıflandırılmamış Uzun Ve Kısa Vadeli Tahviller.
3	Likidite Amaçlı Tutulan Nakit, Mevduat ve Menkul Kıymetlerdeki Değişiklikler	Kısa Vadeli Avans, Banka Ve Merkez Bankası Hesapları

Kaynak: Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, Ekim-Aralık 2004, s. 71.

2.10. DEVLET MUHASEBESİ VE ÖRGÜTSEL YAPI

Bütçenin yürütülmesinden sorumlu olan yürütme organı bunu Maliye Bakanlığı örgütü aracılığıyla yapar. Maliye Bakanlığı teşkilatı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağı ve ilgili kuruluşlardan meydana gelir.

2.8.1. Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı

Bakanlık Merkez Teşkilatı, ana hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden meydana gelir. Bunlardan ana hizmet birimleri, genel olarak devlet bütçesinin ve devlet muhasebesinin yürütülmesinden sorumlu olan birimlerdir. Bunlar, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Baş

Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı ve Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı'dır. Bunlardan bazılarının ana yetki ve sorumlulukları aşağıda incelenmiştir.

1.Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli kuruluşların bütçe hazırlık çalışmaları sırasında göz önünde bulunduracakları teknik ilkeleri tespit etmek ve bütçe hazırlık çalışmalarını koordine etmek; kuruluşlarca hazırlanan bütçe tekliflerini inceleyerek bunların kalkınma planları ve yıllık programlara uygunluğunu sağlamak, teklifleri konsolide ederek bütçe kanunu tasarılarını gerekçesi ile birlikte hazırlamak; harcama politikalarını etkileyebilecek her türlü kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik tekliflerini inceleyerek bunlar hakkında Bakanlığın görüşünü hazırlamak; Maliye Bakanlığınca teklif edilecek kamu giderlerine ilişkin kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik tasarılarını hazırlamak; kuruluşların gider taahhütlerini kontrol etmek ve hesaplarını tutmak, bunlara ilişkin sözleşme tasarılarını vize etmek; bütçenin geliştirilmesi, etkin ve verimli bir şekilde uygulanması yönünde araştırmalar yapmak veya yaptırmak ve gerekli tedbirleri almak, devlet harcamaları konusunda diğer mevzuat ile Maliye Bakanlığı'na verilen görevleri yapmak; bu birimin ana görevleri arasında sayılabilir.

2.Muhasebat Genel Müdürlüğü

Devlet hesaplarının kayıtlarını tutmak, uygulamaları izlemek, dönem sonuçlarını çıkarmak, değerlendirmek ve yayımlamak; genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler ve özel bütçeli dairelerle bunlara bağlı döner sermayeli işletmelerin, Devlet sermayesiyle kurulmuş işletmelerin ve fonların muhasebe sistemlerini, gerektiğinde ilgili dairelerle birlikte belirlemek, bu konudaki mevzuat düzenlemeleri ile ilgili hazırlıkları yapmak; genel bütçeye dahil daireler ile özel bütçeli idarelerde ve gerektiğinde bunlara bağlı döner sermayeli işletmeler ile fonlarda; gelirlerin toplanması, giderlerin ödenmesi, değer ve emanetlerin alınması,

saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve bunların muhasebeleştirilmesi işlemlerini yapmak üzere saymanlıklar kurmak ve kaldırmak, vezneler açmak ve kapamak, sayman mutemetleri görevlendirmek veya görevlendirmeye izin vermek, bu işlemleri yetkisiz bir şekilde yapanlar veya yaptıranlar hakkında kanuni takibatta bulunulmasını sağlamak ana görevleri arasında sayılabilir.

3.Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü

Devlet gelirleri politikasının genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak; devlet gelirlerine ilişkin kanun ve kararname taslaklarının hazırlanmasıyla ilgili çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek; gelir bütçesini hazırlamak; devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ile görevlendirilmiş bir kurumdur.

4.Milli Emlak Genel Müdürlüğü

Hazinenin özel mülkiyetinde ve devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmaz malların yönetimine ilişkin hizmetleri, gerektiğinde diğer kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği yaparak yürütmek; hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, kiralanması, trampası ve üzerinde sınırlı aynî hak tesisi, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve bu yerler için gerekli görülen hallerde kullanma izni verilmesi işlemlerini yapmak; devlete intikali gereken taşınır ve taşınmaz mallarla hakların Hazineye mal edilmesi işlemlerini yürütmek, taşınmaz malların tescilini, taşınır malların tasfiyesini sağlamak; hazinenin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerden, kamu hizmeti için kullanılması gerekli olanları; genel, katma ve özel bütçeli idarelere tahsis etmek ve tahsis amacının ortadan kalkması veya amaç dışı kullanılması halinde tahsisi kaldırmak; tahsisi kaldırılan taşınmaz mallar üzerinde Hazine dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapı ve tesisleri tasfiye etmek, tasfiyeye ilişkin esas ve usulleri belirlemek; hazineye ait taşınmaz malların envanter kayıtlarını tutmak ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz mallarının envanter kayıtlarının tutulmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemek; bakanlık adına yapılacak kamulaştırma işlemlerini

yürütmek ve diğer genel bütçeli kuruluşların kamulaştırdığı yerlerin Hazine adına tescilini sağlamak; genel bütçeye dahil dairelerin hizmet dışı kalan taşınır mallarının satışını yapmak veya Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü aracılığı ile sattırmak; Bakanlık hizmet binaları ve İçişleri Bakanlığının görüşünü almak suretiyle Hükümet konaklarının yapımını programlamak, satın alma işlemlerini yürütmek ve bunların onarımlarını yapmak; kamu kurum ve kuruluşlarına ait taşınmaz mallar üzerindeki yönetim esaslarını tespit etmek; kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz mal edinme ve yönetimine ilişkin olarak hazırlayacakları kanun, tüzük ve yönetmelik tasarıları hakkında görüş bildirmek, ana görevleri arasında sayılabilir.

5.Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'nın ana hizmet birimleri arasında yer almayı bağlı kuruluş statüsündedir. Gelir idaresi başkanlığı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere 16.05.2005 tarihinde kurulmuştur.

2.8.2. Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı

Mali işleri merkez dışında yürütmek ve uygulamakla görevlidir. Taşra örgütü il ve ilçelerde teşkilatlanmıştır. İllerde defterdarlar, Maliye Bakanlığı'nın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçe teşkilatının amiri konumundadır. İşlemlerin kanununa göre yürütülmesi, denetlenmesi ile yükümlüdür. İlçelerde malmüdürleri, Maliye teşkilatının amiri konumunda olup Sayıştay'a hesap vermekle yükümlüdürler. Defterdarlara bağlı birimler, Muhasebe Müdürlüğü, Saymanlık Müdürlüğü, Milli Emlak Daire Başkanlığı, Milli Emlak Müdürlüğü, Muhakemat Müdürlüğü, Personel Müdürlüğü ve Malmüdürlükleridir. Muhasebe Müdürlüğü, ildeki veya Bakanlığın

görevlendirmesi halinde il dışındaki genel bütçeli dairelerin saymanlık hizmetlerini yürütürler. Görev alanları içindeki saymanlıkların muhasebe bilgilerini toplar dönem sonlarında kontrol edip usul ve esaslara göre Maliye Bakanlığı'na gönderirler. Saymanlıklar ise başmüdürlük ve bölge müdürlüğü şeklinde örgütlenip, askeri birimlerin ve diğer dairelerin muhasebe hizmetlerini gerçekleştirir. Muhasebe Müdürlüğü ve Saymanlık Müdürlüğü Sayıştay'a hesap vermekle yükümlüdürler. Devlet gelirlerinin toplanmasından sorumlu olan kurum ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı olan vergi dairesi başkanlıkları bunların bulunmadığı yerde ise vergi dairesi müdürlükleridir. 5018 Sayılı Yasa ile devletin harcama ve gelirleri ile ilgili işlemlerin takibatı görevi ayrıştırılmıştır. Gelirlerin toplanmasından taşrada vergi dairesi başkanlıkları ile merkezi olarak Gelir İdaresi Başkanlığı sorumlu iken harcamaların yapılmasından da taşrada defterdarlıklar ile merkezi olarak Muhasebat Genel Müdürlüğü sorumlu tutulmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ÖRNEK UYGULAMA:
T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI

3.1. GENEL BİLGİ

Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60 ıncı maddesi ile 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak; yine 5436 Sayılı Kanunun Ekli 1 Sayılı cetvelinde yer alan merkezi yönetim teşkilatlarında ve üniversiteler ile yüksek teknoloji enstitülerinde kurulmuştur. 5018 Sayılı Kanunun 60. maddesinde belirtilen görevleri yerine getirmek amacıyla oluşturulan bu birimlerin çalışma usul ve esasları, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 18.02.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış olan “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmektedir. Strateji geliştirme daire başkanlıklarının başlıca görevleri 5018 Sayılı Yasa’nın 60 maddesinde belirtilmiştir. Bu görevlerden en önemlileri;

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek;
- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek;
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak;
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak;
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek;

- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek; Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak;
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek;
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak;
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak;
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek;
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak;
- Üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak olarak sayılabilir.

Strateji geliştirme birimlerinin görevleri; stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi oluşturma ve mali hizmetleri yürütme şeklinde başlıklar halinde sıralanabilir. Bunlardan mali hizmetler fonksiyonu, iç kontrol, muhasebe hizmeti yürütme, kesin hesap oluşturma ve raporlama ile iç kontrol mekanizmasını yönetme olarak dallandırılabilir. İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunludur.

Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 5018 ve 5436 Sayılı yasalara dayanılarak daire başkanlığı statüsünde rektörlük bünyesinde faaliyete başlamıştır. Bu daire başkanlığı, “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” doğrultusunda çalışmalarını yürütmektedir. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, strateji geliştirme birimlerinin çalışma usullerini

düzenleyen yönetmeliğin kendisine yüklediği görevleri temel olarak teşkilat yapısını oluşturmuştur. Buna göre daire başkanlığı, Muhasebe ve Kesin Hesap Şube Müdürlüğü, Bütçe ve Performans Şube Müdürlüğü, Stratejik Plan Şube Müdürlüğü, Ön Mali Kontrol Şube Müdürlüğü alt birimlerinden oluşmaktadır. Muhasebe ve Kesin Hesap Şube Müdürlüğü, genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek; bütçe kesin hesabını hazırlamak; mali yönetim dönemine ilişkin icmal cetvellerini hazırlamak; malî istatistikleri hazırlamak gibi vazifeleri yüklenmiştir. Bütçe ve Performans Şube Müdürlüğü'nün, performans programı hazırlanmasını koordine etmek; bütçeyi hazırlamak; ödenek gönderme işlemlerini düzenlemek; ayrıntılı finansman programı hazırlamak; bütçe işlem ve kayıtlarını tutmak; bütçe uygulama sonuçlarını raporlamak; idare faaliyetlerinin stratejik plan, performans programı ve bütçeye uygunluğunu izlemek; yatırım programı hazırlanma sürecini yönetmek; bütçe gelir tahakkuklarını takip etmek gibi esaslı görevleri mevcuttur. Stratejik Plan Şube Müdürlüğü ise idarenin stratejik plan oluşturma sürecinin koordinasyonu ile ilgili eğitim ve danışmanlık hizmeti dahil tüm aşamaları koordine etmekle yükümlüdür. Bu birimin belki de en önemli işlevi yıllık idari faaliyet raporunu hazırlamasıdır. Bu iki ana görevin yanı sıra bu Şube Müdürlüğü'nün, idarenin yani üniversitenin misyonunun belirlenme çalışmalarının yapılması ve idarenin verimlilik ve etkililiği önleyecek her türlü tehditlere karşı önlem alınması ile idarenin yeni hizmet olanaklarının araştırılması gibi birtakım görevleri vardır. Ön Mali Kontrol Şube Müdürlüğü, ön mali kontrol görevi başta olmak üzere iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol ile ilgili standartların hazırlanması süreçlerini yönetmektedir. Ayrıca idareyi ilgilendiren diğer konularda da standartlar hazırlamak görevleri arasında sayılabilir.

Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nda yürütülen örnek uygulama çalışması, Ege Üniversitesi Rektörlüğü tarafından Nisan 2007 tarihinde yayınlanmış olan "Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Raporu" ağırlıklı olmak üzere; Şubat 2007 tarihinde yayınlanmış olan 2008 ve 2012 yılları zaman aralığını içeren "Ege Üniversitesi Stratejik Planı", "Ege Üniversitesi 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu" dikkate alınarak yapılmıştır. Tez çalışmasının ana konusu tahakkuk esaslı devlet muhasebesi olduğundan Strateji Geliştirme Daire

Başkanlığı'nın Muhasebe ve Kesin Hesap Şubesi Müdürlüğü kanalıyla oluşturduğu muhtelif muhasebe bilgileri odak noktası olarak görülmüştür. Dolayısıyla "Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Raporu" içerisinde yer alan "Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler" ana başlığı kapsamında yer alan mali bilgiler üzerinde özellikle ağırlıklı olarak durulmuştur. Bu faaliyet raporu içerisinde mevcut bulunan misyon, vizyon değerlendirmesi, kurumsal kabiliyetlere ilişkin birtakım değerlendirme ve çözüm önerileri gibi konulara kısaca değinilecektir. 2008 ve 2012 yılları göz önüne alınarak hazırlanmış olan 5 yıllık "Ege Üniversitesi Stratejik Plan" içerisinde yer alan Ege Üniversitesi ile ilintili stratejik planlama süreci, stratejik amaçlar, stratejik plan hedef faaliyetleri, performans bilgileri, bütçe bilgileri, Ege Üniversitesi SWOT Analizi gibi birtakım konular incelenmiştir. "Ege Üniversitesi 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu" ise 2007 yılına ait proje çalışmalarının gerçekleşme yüzdesi, gelir öngörüsü ve o yıla ait harcamaları hakkında bilgiler vermektedir.

Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, daha önce de çalışmada değinilmiş Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemini yürütmektedir. Ancak bu iki yönetmeliğin uygulanmasına yeni başlanıldığı için Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 117. maddesinde ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 514. maddesinde ifade buyrulan mizan cetveli ve mali tablolardan Daire Başkanlığı tarafından sadece 2006 Yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan aynı yıla ait mizan cetveli, bütçe giderleri tablosu, bütçe gelirleri tablosu, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu üretilmiştir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi göz önüne alınarak oluşturulan günlük defter kayıtlarının tez çalışma kapsamında kullanılmasına kanuna aykırılık gerekçesi ile Daire Başkanlığı tarafından izin verilmemiştir.

3.2. EGE ÜNİVERSİTESİ 2006 YILI İDARE FAALİYET RAPORU

Ege Üniversitesi, 5018 Sayılı Kanun'un 5436 Sayılı Kanun'un 3. Maddesi ile değişik 41. Maddesi dayanak alınarak; 17.03.2006 tarihli "Kamu İdarelerince

Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” gereğince 2006 yılı faaliyet raporunu hazırlamış ve Nisan 2007 Tarihinde kamuoyuna açıklamıştır. Bu faaliyet raporunda Ege Üniversitesi'nin mevcut durumuna, üniversite bünyesinde gerçekleştirilen süreçler kapsamında yapılan çalışmalara, eğitim ve araştırma faaliyetleri çıktularına ve Yükseköğretim Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu tarafından yayınlanan performans göstergelerine göre hazırlanan tabloya da yer verilmiştir. Öncelikle alt başlıkta faaliyet raporlarının kanuni dayanağı olan 17.03.2006 tarihli “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” bilgi verilmesi amacıyla kısaca incelenecektir. Daha sonra Ege Üniversitesi İdare Faaliyet Raporu'na değinilecektir.

3.2.1. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik

5018 Sayılı Yasa'nın 41. Maddesi, faaliyet raporlarının kamu idareleri bünyesinde düzenlenmesini öngörmektedir. Bu maddeye göre; “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderir”. Daha sonra Merkezi Yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Faaliyet raporlarının hazırlanma sürecinin en son halkasında ise Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki düzenlenmiş olan faaliyet raporlarını (Mahalli idarelerce düzenlenmiş raporlar hariç) dış denetim sonuçlarını dikkate alarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve

kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştayın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin faaliyet raporlarının hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esasları belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.

Bu yönetmeliğin ikinci bölümü raporlama ilkelerine ayrılmıştır. Bu ilkeler, sorumluluk, doğruluk ve tarafsızlık, açıklık, tam açıklama, tutarlılık ve yıllık olma olarak sıralanmıştır. Üçüncü bölümde ise faaliyet raporlarının düzenlenmesi, ilgili idarelere verilmesi ve bu işlemlere ilişkin süreler hakkında bilgi verilmiştir. Özelden genele doğru birim faaliyet raporlarının, idare faaliyet raporlarının ve de genel faaliyet raporlarının düzenlenmesi ile ilgili hususlar sıralanmıştır. Birim faaliyet raporu; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinde kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanır. İlgili mali yıla ilişkin birim faaliyet raporları izleyen mali yılın Mart ayına kadar üst yöneticiye harcama yetkilisi tarafından sunulur. İdare faaliyet raporu, birim faaliyet raporları esas alınarak, idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde üst yönetici tarafından hazırlanır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının ilgili mali yıla ilişkin idare faaliyet raporları üst yöneticileri tarafından izleyen mali yılın en geç nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanır. Bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştaya ve Bakanlığa gönderilir. Genel faaliyet raporu, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Bakanlık tarafından hazırlanır. Genel faaliyet raporu Bakanlık tarafından izleyen mali yılın haziran ayı sonuna kadar

kamuoyuna açıklanır ve aynı süre içinde Sayıştaya gönderilir. Yönetmeliğin dördüncü bölümünde ise birim ve idari faaliyet raporunda yer alması gereken hususlar belirtilmiştir. Bu hususlar, teşkilat yapısına, insani ve fiziki kaynaklara, misyon ve vizyona dair genel bilgiler; idarenin stratejik plan ve hedeflerine ve temel ilke ve politikalarına dair amaç ve hedefler; faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler; kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesine ilişkin detaylar ile öneri ve tedbirler olarak sıralanabilir. Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler kısmında mali ve performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir. Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir. Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir. Kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi kısmında, orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşılabilmesi sürecinde teşkilat yapısı, organizasyon yeteneği, teknolojik kapasite gibi unsurlar açısından içsel bir durum değerlendirmesi yapılarak idarenin üstün ve zayıf yanlarına yer verilir. Öneri ve tedbirler başlığı altında faaliyet yılı sonuçları ile genel ekonomik koşullar, bütçe imkânları ve beklentiler göz önüne alınarak, idarenin gelecek yıllarda faaliyetlerinde yapmayı planladığı değişiklik önerilerine, hedeflerinde meydana gelecek değişiklikler ile karşılaşabileceği risklere ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere yer verilir.

Birim faaliyet raporlarında birim yöneticisinin, idare faaliyet raporlarında ise ilgili bakan ve üst yöneticinin sunuş metni yer alır. İdare faaliyet raporlarında üst yönetici tarafından hazırlanan “İç Kontrol Güvence Beyanı” ile mali hizmetler yöneticisi tarafından hazırlanan “Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanı” eklenir. Yönetmeliğin geçici 1. maddesine göre Kamu idareleri bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslara göre ilk faaliyet raporlarını, 2006 mali yılı için hazırlarlar. Geçici 2. maddeye göre ise Kamu idareleri ilk performans programlarını

hazırladıkları yıla kadar, faaliyet raporlarının performans bilgileri bölümünde sadece faaliyet ve projelere ilişkin bilgilere yer verirler. Bu yönetmelik, 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

3.2.2. 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu Hakkında Genel Bilgi

“17.03.2006 tarihli “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” gereğince hazırlanmış olunan 2006 yılı faaliyet raporunda Üniversitenin mevcut durumuna, tüm bu süreçler kapsamında yapılan çalışmalara, eğitim ve araştırma faaliyetleri çıktılarına ve Yükseköğretim Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu tarafından yayınlanan performans göstergelerine göre hazırlanan tabloya da yer verilmiştir.”¹¹⁹ İdare faaliyet raporu hazırlanırken yukarıda belirtilen yönetmeliğe içerik taslağı anlamında harfiyen uyulmuştur. Buna göre; Ege Üniversitesi'nin geçmişi, geleceği ve birtakım unsurları hakkında bilgi içeren rektöre ait sunuşla başlanılan idare faaliyet raporu, genel bilgiler, amaç ve hedefler, faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler, kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi, öneri ve tedbirler ana bölümlerinden oluşmaktadır.¹²⁰

3.2.2.1. Ege Üniversitesi Hakkında Genel Bilgiler

Bu kısımda Ege Üniversitesi'nin misyonu, vizyonu, Anayasa başta olmak üzere diğer mevzuata göre; Ege Üniversitesi'nin ve onun kapsadığı idari, mali unsurlarının ana hatlar itibarıyla görev, yetki ve sorumlulukları; Ege Üniversitesi'nin fiziksel yapısı, örgüt yapısı, bilgi ve teknolojik kaynakları, insan kaynakları, Ege Üniversitesi tarafından yerine getirilen hizmetler, yönetim ve iç kontrol sistemi hakkında detaylı bilgiler yer almaktadır.

¹¹⁹Ege Üniversitesi Rektörlüğü, **Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan 2007, <http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf>, (07.10.2007), (İdare Faaliyet Raporu), s. 7.

¹²⁰ Bu bölüm hazırlanırken Ege Üniversitesi Rektörlüğü Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından Ege Üniversitesi'nin resmi internet sitesinde (<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf>) Nisan 2007 tarihinde yayınlanmış olan “Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Raporu”ndan yararlanılmıştır.

3.2.2.1.1. Misyon

Ege Üniversitesi'nin misyonu “*Evrensel ölçekte bilgi üreterek, bilim dünyasına katkıda bulunmak; ülke ve dünya gerçeklerine duyarlı, kültürel olarak donanımlı, araştırmacı ve üretici bireyler yetiştirmek; bölgesel, ulusal ihtiyaçlar temelinde toplumun yaşam kalitesinin yükselmesine çalışmaktır*”.

3.2.2.1.2. Vizyon

Ege Üniversitesi'nin vizyonu “*Ulusal ve uluslar arası bilim ve teknoloji dünyası ile örgütsel bağları gelişmiş, kurumsal kültürü ve kimliği güçlü, dünyadaki nitelikli üniversiteler ile eşdeğer bir eğitim ve araştırma kurumu olmaktır*”.¹²¹

3.2.2.1.3. Yetki, Görev ve Sorumluluklar

Ege Üniversitesi, 20 Mayıs 1955 tarihinde yayınlanan 6595 sayılı kanunla 9 Mart 1956 tarihinde, eğitim-öğretim hayatına başlamıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu gereğince; üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir

¹²¹ Ege Üniversitesi Rektörlüğü, İdare Faaliyet Raporu, s. 7.

3.2.2.1.4. İdareye İlişkin Bilgiler

Fiziksel Yapı: Bornova’da 3.465.670 m² bir arazi üzerine kurulmuş olan üniversite kampüsünde; modern bir kütüphane ile kapalı yüzme havuzu, kapalı spor salonu, futbol, basketbol, mini futbol ve tenis sahaları gibi spor tesisleri ve ayrıca kafeteryalar, satış yerleri, toplum merkezi, alışveriş merkezi, üniversite mensupları için üniversite lokali, konukevi mevcuttur. Ayrıca Ege Üniversitesi, Ödemiş, Bayındır, Bergama, Tire ve Çeşme ilçelerindeki yüksekokul ve meslek yüksekokullarına ait 1.034.880 m² ve Menemen ilçesinde de 4.000.000 m²’lik bir alana sahiptir. Tablo 9, fiziksel yapının ana hatlarını hizmet türü, adet, kapasite ve yüzölçümü olarak ortaya koymaktadır.

Örgüt Yapısı: Ege Üniversitesinin yönetim ve organizasyonu 2547 sayılı Yükseköğretim Kurulu Kanunu hükümlerine göre belirlenmiştir. Üniversitenin yönetim organları Rektör, Üniversite Senatosu ve Üniversite Yönetim Kurulu’ndan oluşur.

3.2.2.1.5. Bilgi ve Teknolojik Kaynaklar

Bilgi İşlem Daire Başkanlığı tarafından, Maaş Otomasyon, Network Bağlantıları, e-devlet kapsamındaki internet programlarının kurulmasının sağlanması, üniversitenin tüm personeline e-mail verilmesi ve takibi, Rektörlük ve bağlı birimlerin Web Sayfalarının hazırlanması ve güncellenmesi işlemleri yapılmaktadır. Evrak kayıt otomasyon, maaş otomasyon, özlük otomasyon programlarıyla resmi yazışma ve personel işlemleri faaliyetleri gerçekleştirilmekte olup hız ve minimum hata sağlanmaktadır. Arşivleme konusunda bilişim sistemi oluşturulması planlanmaktadır. Maaş işleri konusunda e-bütçe programı ile çalışılmakta, e-devlet uygulamaları çerçevesinde çalışmalar sürdürülmektedir. Ege Üniversitesi’nin bilgi ve teknolojik kaynakları Tablo 10’da özetlenmiştir.

Tablo 9
Ege Üniversitesi'nin Fiziki Kaynakları

	Adet	M2	Kapasite
İdari Bina			
Ofis	2195	49787	
Arşiv, Depo, Temizlik Odası V.B.	428	10790	
Eğitim Alanı			
Derslik	610	35673	13187
Laboratuvar	727	36229	
Araştırma, Uygulama Ve Üretim Tesisleri	32	8590	
Araştırma, Uygulama Ve Üretim Çiftlikleri	3	4295680	
Dalyan			
Sera	24	7812	
Bahçe	11	18839	
Yayın Odası	7	143	
Stüdyo	6	370	
Anfi	23	6757	1570
Kütüphane	50	6716	
Seminer Odası	55	2255	723
Konferans Salonu	43	8104	4222
Sosyal Alanlar			
Kantin/ Kafeterya	28	3896	
Kültür Merkezi	2	1329	
Spor Alanları (Açık)	24	28185	
Spor Alanları (Kapalı)	7	9117	
Yurtlar	1	112000	
Kreş/Anaokulu	4	1000	
Lojman	160	15490	
Alışveriş Ve İş Merkezi	4	240	
Dükkan Ve İşyerleri	7	2121	
Yemekhane	10	3180	
Lokal	1	1500	
Eğitim Ve Dinlenme Tesisleri	3	730	144
Konukevi	1	3202	
Diğer			
Ünite	58	854	
Tamirhane	6	389	
Atölye	56	20033	
Hangar	3	673	
Ambar	22	1913	
Otel	1	1851	
Açık Alanlar (Bahçe Vb. Gibi Birime Ait Olup Kapalı Alanı Dışında Kalan Yerler)	38	260771	
Sirkülasyon Alanı (Koridor, Merdiven, Wc Vb. Gibi)	515	120804	
Toplam	5165	5077023	
(*) Bu Bölüme Yönetici, Öğretim Elemanları Ve İdari Çalışanların Ofis Bilgileri Toplam Olarak Yazılacaktır			

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 9.

Tablo 10
Ege Üniversitesi'nin Bilgi Ve Teknolojik Kaynakları

BİLGİ VE TEKNOLOJİK KAYNAKLAR			
Cinsi	Adet		
BASKI MAKİNESİ	36		
FOTOKOPİ MAKİNESİ	228		
FAKS	170		
TELEFON	6339		
TELSİZ	195		
FOTOĞRAF CİHAZLARI VE ALETLERİ	404		
SES, GÖSTERİ, GÖRÜNTELEME VE MÜZİK CİHAZLARI VE ALETLERİ	1303		
SUNUCULAR	133		
YAZICI VE TARAYICILAR	2215		
KESİNTİSİZ GÜÇ KAYNAKLARI	515		
BİLGİSAYAR ÇEVRE BİRİMLERİ (DVD RW, USB BELLEK VB.	774		
KÜTÜPHANE MOBİLYALARI	1255		
KİTAP	324767		
DİĞER KÜTÜPHANE DEMİRBAŞLARI	893		
CİLTİ DERGİ	16841		
GÖRSEL VE İŞİTSEL MATERYAL	1141		
HARİTA, PLAN VE PAFTALAR	50		
	İdari Amaçlı Bilgisayar	Akademisyenlere Ayrılan Bilgisayar	Öğrencilere Ayrılan Bilgisayar
DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	252	281	163
MASAÜSTÜ BİLGİSAYAR	2916	1418	1390

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 20.

3.2.2.1.6. İnsan Kaynakları

1981 yılında yürürlüğe giren 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile ülkemizdeki tüm yükseköğretim kurumları Yükseköğretim Kurulu (YÖK) çatısı altında toplanmış, böylece Yükseköğretim Sistemi merkezleştirilmiştir.

2547 sayılı yasa gereğince üniversitelerde rektöre bağlı; merkez yönetim örgütünün başında bir genel sekreter ve hizmetlerin gerekli kıldığı daire başkanları, müdürler, danışmanlar, hukuk müşavirleri, uzmanlar ile büro ve iç hizmet görevlerini

yapmak üzere 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memurlar ve diğer görevliler bulunur. Bu kapsamda; Ege Üniversitesi'nde 3911 Akademik personel kadrosu bulunmaktadır. Bu kadrolardan 3151'i doludur. İdari personel açısından ise 5784 kadro tahsis edilmiştir. İdari personel kadrolarından ise 3422' si doludur. Bazı alanlarda ise sözleşmeli personel ve geçici işçi kadroları istihdam edilmektedir. İdari faaliyet raporunun insan kaynakları bölümünde idari personel ve akademik personelin demografik yapı açısından dağılımının yanı sıra akademik personelin üniversiteler arası transferleri ile ilgili detaylı bilgi yer almaktadır. Ayrıca öğrenci sayılarının fakülte, meslek yüksek okulu, yüksek okul, yüksek lisans ve doktora dereceleri açısından sınıflandırılması yapılmakta; yatay geçişle gelen, disiplin cezası alan, üniversiteden ayrılan ve yabancı uyruklu öğrenci sayıları hakkında kayda değer bilgiler verilmektedir.

Ege Üniversitesi elindeki bu teknolojik ve insan kaynakları aracılığıyla akademik, idari ve topluma yönelik hizmetler başlıkları altında faaliyetlerine devam etmektedir. Ege Üniversitesi küreselleşmenin getirdiği değişimlerin bilinci ile uluslararası ilişkilerin geliştirilmesine ve çeşitlendirilmesine büyük önem vermektedir. Avrupa Birliği Ülkeleri, ABD ve Japonya karşısında rekabet edebilmek amacıyla 99 yılında Bologna Deklarasyonunu imzalamış ve sonraki her iki yılda yeni deklarasyonlarla 2010 yılında Avrupa için hedeflenen yükseköğretimin alt yapısını oluşturma çalışmalarına girişmiştir. 2004–2005 ve 2005–2006 akademik dönemlerinde toplam öğrenci ve öğretim üyesi değişimi açısından Türkiye'de en çok değişimi gerçekleştiren üniversite olmuştur. 2005 – 2006 akademik yılında Socrates / Erasmus Programı çerçevesinde Ege Üniversitesi'nin 195 öğrencisi; Almanya, Yunanistan, Belçika, Portekiz, İtalya, Hollanda, İspanya, İsveç, Finlandiya, Fransa, İngiltere, Avusturya, Polonya, Çek Cumhuriyeti'nde çeşitli üniversitelerde 3–12 aylık dönemlerde öğrenim görmekteyler. 46 öğretim üyesi de program kapsamında Avrupa üniversitelerine gitmiştir. Ayrıca 2004 – 2005 öğretim yılı ile birlikte “Halkın Üniversitesi Çalışması” başlatılmıştır. Toplumsal sorumlulukların ve sivil inisiyatiflerin önemini bilincinde olan Ege Üniversitesi, Halkın Üniversitesi Çalışması kapsamında yerel yönetim-üniversite-STK ve diğer ilgili kurum ve kuruluşların temsilcileri arasında birbirini destekleyici ve geliştirici ilişki ağları

kurarak, Bornova ve bölgesinin ihtiyaçlarına yönelik hizmetleri gönüllülük ilkesi gereğince kurduğu 8 çalışma grubu ile sunmayı amaçlamaktadır.

3.2.2.2.Yönetim ve İç kontrol Sistemi

Kamu yönetimi reformu kapsamında 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde adem-i merkeziyetçi bir yapılanmaya gidilmiştir. Eski sistemde üniversitenin tek harcama yetkilisi Rektör iken yeni sistemle, harcama yapan tüm birimlerin yöneticileri harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Böylece mali yetkiler paylaştırılırken yetkililerin sorumlulukları da aynı oranda arttırılmış ve iç denetim sistemi daha etkin hale getirilmiştir.

3.2.2.3.Amaç ve Hedefler

Ege Üniversitesi, Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 26.05.2006 tarihli resmi gazetede yayınlanan, “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” gereği Stratejik Planını 2008 – 2012 yıllarını kapsayacak şekilde hazırlamıştır. Aşağıda bu plan dönemine ait stratejik amaç ve hedefler belirtilmiştir. Ege Üniversitesi'nin 2006 yılına ait idari faaliyet raporunda 22 adet stratejik amaç belirtilmiştir. Stratejik amaçlar altında ise bu amaçlara ulaşabilmeyi sağlayacak olan somut düzeyde hedefler sıralanmıştır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

Stratejik Amaç-1: Araştırma Faaliyetlerini Geliştirmek.

Hedef-1: 2012 yılı sonuna kadar AB ve diğer yurtdışı kaynaklardan yararlanarak üretilen projelerin % 100 arttırılması ve AB araştırma projelerinin kriterlerine entegre olunması.

Hedef-2: 2012 yılı sonuna kadar geliştirilen TÜBİTAK eğitim projelerinin sayısının % 50 arttırılması.

Hedef-3: 2012 yılı sonuna kadar DPT projeleri sayısının 3 katına çıkarılması

Stratejik Amaç-2: Yayınların Sayısını ve Niteliğini Arttırmak

Hedef-1: 2012 yılı sonuna kadar ulusal ve uluslararası kurumların desteklediği projelerin yürütülmesi ve projelerden elde edilen bilimsel verilerin ulusal ve uluslararası kamuoyuna sunumunun her yıl % 30 oranında arttırılması.

Hedef-2: 2012 yılı sonuna kadar uluslararası bilimsel standartta yayınların her yıl %25 oranında arttırılması

Stratejik Amaç-3: Bilimsel Toplantılar Düzenlemek ve Katılımı Teşvik Etmek

Hedef -1: 2012 yılı sonuna kadar öğretim üyelerimizin ve öğretim yardımcılarımızın bilimsel aktivite katılımlarının % 30 oranında arttırılması.

Hedef -2: Ulusal ve uluslararası düzeyde düzenlenen bilimsel toplantı sayısının 2012 yılı sonuna kadar % 30 arttırılması.

Stratejik Amaç-4: Lisans Eğitiminin Kalitesini Arttırmak

Hedef -1: 2012 yılı sonuna kadar Ege Üniversitesi'ndeki tüm dersler için değerlendirme kriterlerinin oluşturulması.

Hedef - 2: Uygulamalı eğitime ağırlık verilmesi yönünde yapılan protokollerin 2012 yılı sonuna kadar 2 katına çıkarılması.

Hedef - 3: 2012 yılı sonuna kadar tüm ders içeriklerinin uluslararası ve ulusal eğitim programlarına uygun olarak güncellenmesi.

Hedef -4: 2012 yılı sonuna kadar yabancı üniversitelerle ortak olarak yürütülen lisans eğitimi programı sayısının 5'e çıkarılması.

Hedef -5: 2012 yılı sonuna kadar Tıp eğitiminde mezuniyet öncesi eğitim programının tamamının yenilenmesi.

Hedef-6: 2012 yılı sonuna kadar lisans eğitimi düzeyinde açılan yan dal ve çift ana dal uygulamalarının sayısının % 40 arttırılması.

Hedef - 7: 2012 yılı sonuna kadar lisans eğitimi için Uzaktan Eğitim Sistemi'nin kurulması ve geliştirilmesi.

Stratejik Amaç-5: Lisans Üstü Eğitime Ağırlık Vermek

Hedef -1: 2012 yılı sonuna kadar lisansüstü program ve öğrenci sayısının %10 artırılması.

Hedef - 2: 2012 yılı sonuna kadar İkinci Öğretim çerçevesinde açılan Tezsiz Yüksek Lisans Programı sayısının % 60 artırılması.

Hedef - 3: 2012 yılı sonuna kadar tıpta uzmanlık eğitim programlarının anabilim dalları için yeniden yapılandırılması.

Hedef - 4: Tez aşamasına gelen lisansüstü öğrencisine verilen proje desteğinin 2012 yılı sonuna kadar her yıl % 5 artırılması.

Hedef - 5: 2012 yılı sonuna kadar yabancı öğrenciler için açılan lisansüstü programların geliştirilmesi ve sayısının % 40 oranında artırılması.

Hedef - 6: 2012 yılı sonuna kadar lisansüstü eğitim programlarının tanıtılması amacıyla yapılan etkinliklerin iki katına çıkarılması

Hedef - 7: 2012 yılı sonuna kadar lisansüstü eğitimi için Uzaktan Eğitim Sistemi'nin kurulması ve geliştirilmesi.

Stratejik Amaç -6: Nitelikli Öğretim Üyesi Yetiştirmek.

Hedef - 1: 2012 yılı sonuna kadar ulusal ve uluslar arası üniversitelerden alanında uzmanlaşmış bilim adamlarıyla bilgi alışverişinin sağlanması

Hedef - 2: 2012 yılı sonuna kadar uluslar arası değişim ya da araştırmacı yetiştirme programları çerçevesinde araştırmacıların görevlendirilmesinin sağlanması

Hedef - 3: 2012 yılı sonuna kadar öğretim elemanlarının araştırma konuları ile ilgili olarak, kısa süreli araştırma, kurs, kongre seminer katılımı vb. amaçlarla yurt dışına gönderilmesi

Hedef - 4: 2012 yılı sonuna kadar Öğretim Üyesi Yetiştirme Programı (ÖYP)'na kayıtlanan ve başarı ile mezun olan öğrenci sayısının her yıl mevcut kontenjan sayısı kadar artırılması

Hedef - 5: 2012 yılı sonuna kadar akademik yükseltme kriterlerinin AB üniversiteleri kriterlerine %70 oranında uyumlaştırılması

Stratejik Amaç-7: Interdisipliner Programlar Yürütmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar teknoloji ve bilimdeki gelişmelerle uyumlu olarak her yıl 1 yeni çalışma alanının etkinleştirilmesi.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar diğer üniversiteler ve AR-GE çalışmaları yürüten kurumlarla yapılan disiplinler arası işbirliği sayısının % 30 oranında artırılması.

Stratejik Amaç-8: Meslek Yüksek Okulları Eğitim Programlarını, Toplum İhtiyaçlarına Göre Sürekli Yenilemek ve Geliştirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar Sanayi ve ticaret kuruluşlarının ihtiyacına uygun öğrenci yetiştirilmesi için çalışmalar yapılması

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar Üniversite sanayi işbirliği kapsamında MYO programlarının uygulama altyapılarının geliştirilmesi.

Hedef – 3: MYO mezunlarının işe yerleştirilmelerinin takip edilmesi.

Stratejik Amaç-9: AB Eğitim Programlarına Entegre Olmak.

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar uluslararası değişim ya da araştırmacı yetiştirme programları çerçevesinde görevlendirilen araştırmacıların sayısının % 50 artırılması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar lisans ve lisansüstü eğitim dahilinde Sokrates ve Erasmus programlarına yönelik üniversite sayısı ve öğrenci kontenjanlarında % 60 artış sağlanması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar lisans ve lisansüstü ders içeriklerinin tümünün uluslararası ve ulusal eğitim programlarına uygun olarak güncellenmesi.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar AB normlarına uygun olarak dış değerlendirme ve akreditasyon için gerekli altyapının sağlanması.

Stratejik Amaç-10: Yurt İçi ve Yurt Dışı Üniversiteler ile İşbirliğini Geliştirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar Avrupa Birliği üye ülkeleriyle işbirliğinin % 50 artırılması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar ulusal ve uluslararası üniversitelerle bilgi alışverişinin % 60 arttırılması.

Hedef –3: 2012 yılı sonuna kadar Türkiye'nin gelişmiş üniversitelerinden ve yurtdışındaki üniversitelerden alanında uzmanlaşmış bilim adamları ile bilgi alışverişinin % 30 arttırılması.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar öğretim elemanlarının yurtiçinde ve yurt dışında olmak üzere kısa veya uzun süreli eğitim ve araştırma faaliyetlerine katılımlarının % 60 arttırılması.

Stratejik Amaç - 11: Sanayi İle İşbirliğini Geliştirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar Ege Üniversitesi'nin araştırmacı veri tabanının kurulması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar sanayi ile iletişim ağının güçlendirilmesi.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar sanayi kuruluşları ile ortak olarak düzenlenen seminer, kurs v.b. sayısının % 60 arttırılması.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar ilgili sanayi kuruluşu veya firma desteği ile gerçekleştirilen patent ve faydalı model başvuru sayısının % 20 arttırılması.

Hedef – 5: 2012 yılı sonuna kadar Üniversitemiz laboratuvar alt yapısının bölgedeki sanayi kuruluşlarının analiz ihtiyacını tümüyle karşılayabilecek düzeye getirilmesi.

Hedef – 6: Üniversite Sanayi İşbirliği kapsamında işbirliği yapılan kurum ve şirketlerde EDÖ (Endüstriye Dayalı Öğretim) çalışması yapan öğrenci ve EDA (Endüstriye Dayalı Araştırma) çalışması yapan Öğretim Elemanı sayısının 2012 yılı sonuna kadar her yıl % 20 arttırılması.

Hedef – 7: 2012 yılı sonuna kadar sağlık sektörüyle farklı alanlarda işbirliğini geliştirici faaliyetlerin düzenlenmesi

Stratejik Amaç-12: Mezuniyet Sonrası Öğrenci-Üniversite Bağlarını Geliştirmek

Hedef – 1: Mezuniyet sonrası üniversite mezun ilişkilerini güçlendirecek Mezunlar İletişim Ofisi'nin yapılandırılması ve 2012 yılı sonuna kadar mezunların % 50'sine ulaşılması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar Mezunlarımızın takip edilmesi ve geri besleme mekanizmalarının geliştirilmesi.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar Mezuniyet sonrası öğrenci–üniversite bağlarını geliştirmek amacıyla düzenlenen “Mezunlar Günü” ne katılımın artırılması.

Stratejik Amaç–13: Üniversite –Toplum İlişkilerini Güçlendirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar toplumun beden ve ruh sağlığının geliştirilmesine yönelik resmi, özel ve gönüllü kuruluşlarla geliştirilen ortak projelerin sayısının % 100 artırılması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar ilk ve orta öğretim kurumlarının düzenlediği bilimsel ve kültürel etkinliklerde Üniversitenin tanıtılması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar meslek odaları, sivil toplum örgütleri ve yerel yönetimler ile gerçekleştirilen karşılıklı desteğin % 40 artırılması.

Hedef – 4: 2009 yılı sonuna kadar yörenin ihtiyacına yönelik 20 adet etkinlik düzenlenmesi.

Hedef – 5: 2009 yılı sonuna kadar Ege Üniversitesi dışına yönelik Türk kültürünü tanıtıcı olarak düzenlenen etkinliklerin sayısının % 20 artırılması.

Hedef – 6: 2012 yılı sonuna kadar Halkın Üniversitesi Çalışması alanında her yıl 8 adet destekleyici faaliyetin gerçekleştirilmesi.

Stratejik Amaç–14: Halka Yönelik Ürün/Hizmetleri Nicelik Ve Nitelik Yönünden Geliştirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar Üniversite sanayi işbirliği kapsamında döner sermaye çalışmaları ile mal ve hizmet üretmeye yönelik çalışmalarda bulunulması

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar halka yönelik eğitimler kapsamında verilen “Eğitmcilerin Eğitimi Sertifika Programları”nın her yıl 2 defa açılması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar tüm sağlık uygulamaları alanlarında halka doğrudan hizmet götürülmesi.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar bölgedeki tarıma dayalı sanayinin beklenti ve ihtiyaç analizinin yapılması ve çiftçilerin eğitilmesi.

Hedef – 5: 2012 yılı sonuna kadar Üniversitemiz Hastanesi’nden memnuniyet oranının % 90’a çıkarılması.

Hedef – 6: 2012 yılı sonuna kadar halka yönelik hizmet kapasitesinin % 30 arttırılması yönünde yeni kaynakların yaratılması.

Stratejik Amaç-15: Bölgesel Kalkınmaya Katkıda Bulunacak Proje Ve Araştırmaları Teşvik Etmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar ülke içindeki kurumlar ve sektörler ile olan ilişkilerin % 30 oranında arttırılması ve projelerin yürürlüğe konulması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar bölge sanayicilerinin araştırma geliştirme potansiyelini geliştirmek için AB projeleri ile ilgili bir bilgi ağı oluşturulması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar ulusal sanayinin öncelikli alanlarında bölgesel kalkınmaya katkıda bulunacak faaliyetlerin arttırılması.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar denizel ve karasal ortamlarda radyoaktivite ölçümlerinin yapılacağı bölgelerin belirlenerek proje sayısının iki katına çıkarılması

Stratejik Amaç-16: Ege Üniversitesinin Kurum Kültürünü ve Kimliğini Geliştirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar öğrencilerin ders dışı faaliyetlere (seminer, konser, öğrenci toplulukları vb.) katılımının % 50 arttırılması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar çalışanların kuruma bağlılığına ve memnuniyetine katkı sağlayacak faaliyetlerin % 30 arttırılması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar kurum kültürüne katkı sağlayacak sosyal duyarlılık projelerinin sayısının % 40 arttırılması.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar Ulusal kültürümüzün yayılmasına ve Cumhuriyetimizin kazanımlarına Ege Üniversitesi’nin katkısının arttırılması.

Hedef – 5: 2012 yılı sonuna kadar evrensel müzik ve dans gösterilerinin bulunduğu uluslararası bir festival düzenlenmesi.

Hedef – 6: 2012 yılı sonuna kadar Üniversite Tanıtım Günleri düzenlenmesi ve bu amaçla düzenlenen fuarların 10 tanesine her yıl katılımın sağlanması.

Hedef – 7: Akademik Birimler arası ortak çalışmaların arttırılması.

Stratejik Amaç–17: Eğitim Danışmanlığı ve Rehberlik Hizmetlerine Ağırlık Vermek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar öğrencilerin ruh sağlığına yönelik rehberlik hizmetlerinin % 40 oranında arttırılması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar öğrencilere güvenli, temiz ve ekonomik koşullarda barınabilecekleri yurtların sağlanması.

Hedef –3: 2012 yılı sonuna kadar ihtiyaç duyan öğrencilere burs imkânları yaratılması ve çalıştırılan kısmi zamanlı öğrenci sayısının % 30 oranında arttırılması.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar Eğitim Danışmanlığı Sisteminin oluşturulması

Stratejik Amaç–18: Etkin Bir İdari Yapı Kurmak.

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar iş süreçlerinin belirlenmesi ve süreç yazılımı ile ilk iyileştirmenin tamamlanması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar Üniversitemizde başlatılan ve başlatılacak olan bütün koordinasyon uygulamalarının standartlaştırılması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar üniversitenin stratejik yönetime geçmesinin sağlanması

Hedef – 4: 2012 Kalite Odağı Çalışması kapsamında destekleyici faaliyetin gerçekleşmesi

Hedef –5: 2012 yılı sonuna kadar akademik ve idari personel konusunda norm kadro uygulamasına geçilmesi.

Hedef – 6: 2012 yılı sonuna kadar başarı ve performansı ödüllendirici mekanizmalar kurulması ve sürekliliğinin sağlanması

Stratejik Amaç–19: Üniversite Alt Yapısını Geliştirmek.

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar kampus Master Planı'nın hazırlanması.

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar Coğrafi Bilgi Sistemi kurulması.

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar her yıl toplam kapalı alanların % 20'sinin iyileştirilmesi

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar Üniversitemizin amaç ve hedeflerine uygun olarak teklif ve talep edilen yatırım projelerinin tümünün hazırlanması, uygunluğunun sağlanması ve DPT'ye önerilmesi

Stratejik Amaç–20: Kampüsü 24 Saat Aktif Hale Getirmek

Hedef – 1: 2012 yılı sonuna kadar kampus güvenlik sisteminin geliştirilmesi

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar Sivil Savunma Planının uygulanması ile ilgili birimlerin bilgilendirilmesi

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar eğitim ve araştırma birimlerinin hizmet süresinin % 75 arttırılması

Stratejik Amaç–21: E-Üniversite Yapılarını Geliştirmek

Hedef –1: 2012 yılı sonuna kadar Domain (Kullanıcı Yönetim Sistemi) yapısının tüm üniversite bünyesine yaygınlaştırılması

Hedef – 2: 2012 yılı sonuna kadar Network sistemlerinde Servis Kalitesi (OQS) uygulanmaya başlanması

Hedef – 3: 2012 yılı sonuna kadar bir bilgisayar hastanesinin oluşturulması.

Hedef – 4: 2012 yılı sonuna kadar Yönetim Bilgi Sisteminin (YBS) kurulması

Ege Üniversitesi, ülkemizin orta vadeli planı doğrultusunda, gelişmekte olan üniversitelere nitelikli öğretim elemanı yetiştirmek amacıyla, Öğretim Üyesi Yetiştirme Programı yürütmektedir. Bu program kapsamında araştırma görevlisi kadrosuna atanan kişilere, yüksek lisans ve doktora düzeyinde eğitim verilmekte ayrıca proje desteği sağlanmaktadır. Akademik birimler, uzmanlık alanları doğrultusunda farklı öğretici yaklaşımları benimsemişlerdir. Teorik eğitimler yanında uygulamalı eğitime de ağırlık veren akademik birimler, laboratuvarlar, stüdyolar, klinikler vb yapılarla bu süreci desteklemektedir. Ege Üniversitesi, nitelikli üniversitelerle eşdeğer bir eğitim kurumu olarak programlarını bu doğrultuda

oluşturmakta, akademik birimler çağa ayak uyduracak şekilde programlarını sürekli olarak geliştirmektedirler. Ege niversitesi, ağdaş bilgi teknolojileri ile donatılmış alt yapı imknlarına sahip olmanın gerekliliğini göz önünde bulundurarak bu alanda yatırımlarını sürdürmektedir. Fiziki altyapıyı personel kaynakları ile desteklemektedir.

3.2.2.4.Mali Bilgiler

Bu bölümde Ege niversitesi'nin 2006 yılına ait tahakkuk esaslı devlet muhasebesi temel alınarak hazırlanmış mali tabloları yer almaktadır. Ancak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 117. Maddesinde zikredilmiş olan mali tablolardan sadece bilanço, bütçe uygulama sonuçları tablosu, faaliyet sonuçları tablosu üretilmiştir. Bütçe uygulama sonuçlarını detaylı bir şekilde göstermek üzere bütçe gelirleri ve bütçe giderleri sonuçlarını gösteren tablolar üretilmiştir. Gelirleri ve giderleri aynı şekilde bütçe gelirlerini ve giderlerini kurumsal, ekonomik, fonksiyonel ve finansal olarak sınıflandıran mali tablolar henüz üretilmemiştir. Nakit akım tablosu, i borç ve dış borç değişim tabloları, mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu gibi tablolar ise mali tablo uygulaması 2006 yılından itibaren başladığı ve daha önceki senelerde oluşturulan finansal bilgiler tahakkuk esaslı devlet muhasebesi temel alınarak oluşturulmadığı ve dolayısıyla yıllar arası karşılaştırma yapmak mümkün olmadığı için raporlanamamıştır. Bilnoya temel teşkil eden kesin mizan ise idari faaliyet raporunda mevcuttur.

3.2.2.4.1. Bütçe Uygulama Sonuçları

Ege niversitesi'nin 2006 yılına ilişkin bütçe giderleri Tablo 11'de görünmektedir.

Tablo 11
Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bütçe Giderleri (YTL)

EGE ÜNİVERSİTESİ 2006 YILI BÜTÇE GİDERLERİ (YTL)						
GİDERLERİN TÜRÜ	BÜTÇE BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ	YIL İÇİNDE		YILSONU		
		EKLENEN ÖDENEK	DÜŞÜLEN ÖDENEK	ÖDENEK TOPLAMI	HARCAMA TOPLAMI	İPTAL ED. ÖDENEK
01-PERSONEL GİDERLERİ	122,334,000.00	11,983,440.00	2,703,528.00	131,613,912.00	127,094,544.63	4,519,367.37
01.1-Memurlar					108,606,993.61	
01.1-Ek Çalışma Karşılıkları					11,080,945.68	
01.2-Sözleşmeli Personel					875,263.30	
01.3-İşçiler					5,455,963.73	
01.4-Geçici Personel					995,808.92	
01.5-Diğer Personel					79,569.39	
02-SOSYAL GÜV. KUR. DEV. PRİM GİD.	17,199,000.00	1,031,892.00	486,632.00	17,774,260.00	17,660,981.32	83,278.68
02.1-Memurlar					16,789,529.60	
02.2-Sözleşmeli Personel					47,872.52	
02.3-İşçiler					790,302.97	
02.4-Geçici Personel					33,276.23	
03-MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	39,350,750.00	3,846,437.21	1,345,597.00	41,851,590.21	33,921,467.77	7,930,122.44
03.1-Tük. Yön. Mal ve Mlz. Alım					10,108,136.11	
03.2-Yolluklar					629,392.51	
03.3-Görev Giderleri					195,654.07	
03.4-Hizmet Alımları					9,073,110.26	
03.5-Temsil ve Tanıtım Giderleri					277,871.48	
03.6-Men. Mal G.maddi Hak Al. Bak. On. Gid.					1,937,756.31	
03.7-G.menkul Mal Bak. Onr. Gid.					1,999,088.01	
03.8-Tedavi ve Cenaze Giderleri					9,700,459.03	
05-CARİ TRANSFERLER	4,398,000.00			4,398,000.00	4,348,224.71	49,775.29
05.1-Görev Zararları					2,999,777.91	
05.2-Hazine Yardımları					461,500.00	
05.3-Memurlara Öğle Yemeği Yar.					800,000.00	
05.4-Hane Halkına Yapılan Transferler					86,946.80	
06-SERMAYE GİDERLERİ	35,993,000.00	1,204,330.00	3,357,010.00	33,840,320.00	26,386,215.80	7,454,104.20
06.1-Mamul Mal Alımları					6,920,615.57	
06.2-Menkul Ser. Üretim Giderleri					1,300,794.39	
06.5-Gayrimenkul Ser. Ürt. Giderleri					15,482,032.81	
06.7-Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri					2,654,487.02	
06.9-Diğer Sermaye Giderleri					28,286.01	
TOPLAM	219,274,750.00	18,066,099.21	7,892,767.00	229,448,082.21	209,411,434.23	20,036,647.98

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007) , s.54.

Bütçe Giderleri Açıklaması:

Tablo 11, daha önceki bölümlerde belirtilen Analitik Bütçe Sınıflandırması konusu içinde sözü geçen harcamanın ekonomik sınıflandırmasının birinci düzeyi temel alınarak hazırlanmıştır. Bütçe giderleri işlem türleri diğer bir deyişle fonksiyonel anlamda değil işlemin veya harcamanın sonucu itibariyle sıralanmıştır. 2006 yılı bütçe giderleri arasında sırasıyla personel giderleri, mal ve hizmet alım giderleri ve sermaye giderleri önemli bir yer tutmaktadır. Personel giderleri içinde en büyük kısmı 108,606,993.61 YTL' lik memur ücret giderleri oluşturmaktadır. Mal ve hizmet alım giderleri içinde ise tüketime yönelik malzeme alımları ile hizmet alımları önemli bir yer tutmaktadır. Sermaye giderlerini arttıran en önemli kalem ise gayrimenkul sermaye üretim giderleridir.

Ege Üniversitesi'ne 2006 yılı Bütçe Kanunu ile toplam 219,274,750.00 YTL ödenek tahsis edilmiş (hazine + öz gelir) , yılsonunda 209,411,434.23 YTL gider gerçekleşmesi olmuştur. Tahsis edilen ödeneye göre gider gerçekleşme oranı % 96 seviyesine ulaşmıştır. 2006 yılının son üç aylık döneminde cari ve özellikle sermaye giderleri tertiplerindeki ödeneklere Maliye Bakanlığınca uygulanan bloke nedeniyle toplam 2.757.126 YTL ödenek harcanamamıştır. Bloke olan ödeneğin yaklaşık %95 i sermaye (yatırım) taahhütlerine ilişkin ödeneklerdir. Bu nedenle, hedeflenen hizmet ve amaçların bir kısmı yerine getirilememiştir. Ayrıca bütçe başlangıcında öz gelirler için tahmin edilen ödenek tutarlarının, çeşitli nedenlerle gelir gerçekleştirmeleri yeterli seviyeye ulaşmadığından bütçe hedeflerinde sapmalara neden olmuştur.

Ege Üniversitesi'nin 2006 yılına ilişkin bütçe giderleri Tablo 12'de görülmektedir.

Tablo 12
Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bütçe Gelirleri (YTL)

EGE ÜNİVERSİTESİ 2006 YILI BÜTÇE GELİRLERİ (YTL)		
GELİRİN TÜRÜ	BÜTÇE BAŞLANGIÇ TAHMİNİ	YIL İÇİNDE YAPILAN NET TAHSİLAT
02-VERGİ DIŞI GELİRLER	33,643,500.00	30,061,853.00
Araştırma Proje Gelirleri		6,241,370.83
Örgün Öğretim Gelirleri		7,165,489.89
İkinci Öğretim Gelirleri		4,834,344.00
Yaz Okulu Gelirleri		717,509.35
Tezsiz Yüksek lisans Gelirleri		199,000.00
Sosyal Tesis İşletme Gelirleri		57,799.30
Yükseköğrenim Diğer Gelirleri		6,464,699.49
Kira Gelirleri		3,239,140.59
Faiz Gelirleri		567.76
Diğer Çeşitli Gelirler		1,141,931.79
04-ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR	182,631,250.00	190,278,796.72
Cari Hazine Yardımı		166,445,118.05
Sermaye Hazine Yardımı		22,150,000.00
Kişi ve Kurum. Al. Bağış Yardım.		799,124.93
TÜBİTAK ve AB Proje Yardımları		884,553.74
NET FİNANSMAN	3,000,000.00	
TOPLAM	219,274,750.00	220,340,649.72

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007) , s.56.

Bütçe Gelirleri Açıklaması:

Tablo 12, bütçe giderleri tablosunda olduğu gibi Analitik Bütçe Sınıflandırmasının gelirlerin ekonomik sınıflandırması şablonu dikkate alınarak hazırlanmıştır. Üniversitenin gelirleri iki ana başlıktan oluşmaktadır. Bunlar gelirlerin ekonomik sınıflandırmasına göre vergi dışı gelirler ve alınan bağış ve yardımlar başlıkları altında incelenebilmektedir. Vergi dışı gelirler, üniversitenin genel olarak verdiği öğretim hizmetinden kaynaklanmaktadır. Bunlar örgün eğitim, ikinci öğretim, tezsiz yüksek lisans, araştırma proje, yaz okulu gelirleri olarak

sınıflandırılabilir. Bir de vergi dışı gelirler içerisinde Ege Üniversitesi'nin 81 adet taşınmaz varlığına ait kira gelirleri göze çarpmaktadır. Sosyal tesis işletme gelirlerinden elde edilen gelirler ise 57,799.30 YTL olarak nispeten düşük kalmaktadır. Alınan bağış ve yardımlar, cari ve sermaye hazine yardımları, TÜBİTAK ve AB proje yardımları ve kişi ve kurumlardan alınan bağış ve yardımlardan oluşmaktadır. 2006 yılı için alınan bağış ve yardım açısından yapılan net tahsilat, 190,278,796.72 YTL olmuş ve toplam gelirlerin çok büyük bir kısmını oluşturmuştur. Bu tutarın % 87 civarındaki kısmı cari hazine yardımlarından meydana gelmektedir. Bütün bu hazine ve öz gelirin yanı sıra 3,000,000.00 YTL' lik net bir finansman mevcuttur.

Ege Üniversitesi için 2006 yılı Bütçe Kanunu ile toplam 219,274,750.00 YTL gelir gerçekleşme tahmini öngörölmüş (hazine + özgelir) , yılsonu itibarıyla gerçekleşen net gelir tahsilatı 220,340,649.72 YTL olmuştur. Bazı özgelir kalemlerinde sene başında tahmin edilen tutarların aksine gerçekleşme miktarları düşük seviyede kalmıştır. Bu nedenle hedef ve amaçlarda sapmalar meydana gelmiştir.

Tablo 13 ile bütçe giderleri ile bütçe gelirlerinin bir arada olduğu bütçe uygulama sonuçları tablosu gösterilmektedir.

Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu'nun giderler kısmında daha önce incelediğimiz bütçe giderleri tablosunun yılsonu gerçekleşen harcama toplamı olan 209.411.434 YTL' lik tutar, hesap kodu ile birlikte yer almaktadır. Tablonun gelirler kısmında ise bütçe gelirleri tablosunun yıl içinde net olarak yapılan toplam tahsilatı gösteren tutar olan 220,340,649.33 YTL net bütçe geliri olarak gözükmektedir. Zira 220,342,369.00 YTL brüt bütçe geliri veya 800 no'lu bütçe gelirleri hesabının alacak kalanını ifade etmektedir. Ancak mevzuat gereği bazı zamanlarda bütçe gelirlerinden ret ve iadeler olabilmekte ve bu durum 810 no'lu hesap yardımıyla muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır. Net bütçe geliri, bütçe gelirlerinden bütçe gelirlerinden ret ve iade olunan tutarların çıkarılmasıyla bulunmaktadır. 2006 yılı itibarıyla bütçe gelir ve gider farkı olumlu olup 10,929,215.33 YTL'dir.

Tablo 13

Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (YTL)

EGE ÜNİVERSİTESİ 2006 YILI BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI			
GİDERLER		GELİRLER	
HESAP KODU	TUTARI	HESAP KODU	TUTARI
830-GİDERLER HS.	209.411.434,00	800-GELİRLER HS.	220.342.369,00
		810-BÜTÇE GELİRLERİNDEN RED VE İADELER	1.719,67
		NET BÜTÇE GELİRİ	220.340.649,33
		BÜTÇE GELİR-GİDER FARKI	10.929.215,33

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 61.

3.2.2.4.2. Ege Üniversitesinin 2006 Yılı Kesin Mizanı ve Bilançosu

Ege Üniversitesi'nin 2006 yılına ait bilançosu Tablo 14 ile belirtilmektedir.

Bilanço İle İlgili Açıklamalar:

Aktif

I-Dönen Varlıklar

Ege Üniversitesi'nin mali işlemlerine ait mevduat işlemleri Ziraat Bankası ve Vakıflar Bankası (Tubitak ve AB projeleri) kanalıyla yürütülmektedir. Hak sahiplerine ödenmek üzere düzenlenen ve yılsonu yoğunluğu nedeniyle ilgili bankalar tarafından ödemesi yetişmeyen tutarlar ise 103-Verilen çekler ve gönderme emirleri hesabında yer almaktadır. 2006 yılında Maliye Bakanlığı tarafından tahakkuk ettirilip Hazine Müsteşarlığına gönderilen hazine yardımına ilişkin tahakkuk tutarından nakit olarak gönderilmesi gereken tutarlar 120-Gelirlerden alacaklar hesabında gösterilmiştir.

Tablo 14
Ege Üniversitesi 2006 Yılı Bilançosu

EGE ÜNİVERSİTESİNİN 2006 YILI BİLANÇOSU			
AKTİF		PASİF	
HESAP KODU	TUTARI	HESAP KODU	TUTARI
I-DÖNEN VARLIKLAR		III-KISA VADELİ BORÇLAR	
100-KASA	443.74	320-BÜTÇE EMANETLERİ	354,625.62
102-BANKA	23,844,165.57	330-ALINAN DEP. VE TEM.	107,982.33
103-VERİLEN ÇEKLER VE GÖN. EMİR.	(4,043,716.08)	333-EMANETLER	4,829,750.12
104-PROJE ÖZEL HS.	91,693.25	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONL.	1,787,292.75
120-GELİRLERDEN ALACAKLAR	11,060,000.00	361-ÖDENECEK SOS. GÜV.	168,919.59
140-KİŞİLERDEN ALACAKLAR	250,571.63	362-FONLAR VEYA DİĞ. KAM.	14,675.46
162-BÜTÇE DIŞI AVANS VE KRD.	6,065,128.31		
164-AKREDİTİFLER	43,000.00		
II-DURAN VARLIKLAR		V-ÖZKAYNAKLAR	
253-TEŞİS MAK. VE CİHAZLAR	11,749,012.03	500-NET DEĞER	8,440,925.10
255-DEMİRBAŞLAR	3,698,558.67	570-GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAA.	48,891,377.01
257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(15,447,570.70)	590-DÖNEM OLUMLU FAA. SONUCU	16,708,061.60
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIM	43,992,323.16		
260-HAKLAR	136,721.18		
268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	136,721.18		
AKTİF TOPLAMI	81,303,609.58	PASİF TOPLAMI	81,303,609.58

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007) , s. 59.

Cari yıl ve geçmiş yıllarda üniversite personeli olup herhangi bir nedenle haksız ve fazla ödemede bulunmuş kişilerden geri alınacak olan tutarların kalanı kişilerden alacaklar hesabında gösterilmiştir. 2007 yılı Ocak ayına ait maaşların 14 günlük kısmı ile proje harcamaları için verilen avanslar bütçe dışı avans ve krediler hesabında gösterilmiştir.

Pasif

III. Kısa Vadeli Borçlar

Bütçeye gider kaydı yapıldığı halde, hak sahiplerine ödenmek üzere emanete alınan tutarlar 320-Bütçe Emanetleri hesabında gösterilmiştir. Tubitak projelerine ait Tubitak tarafından aktarılan tutarlar ile diğer çeşitli yükümlülükler için ait tutarlar toplamı 333-Emanetler hesabında gösterilmiştir. Vergi kesenek v.b. yükümlülükler için ait tutarlar 360-361-362 no'lu hesaplarda gösterilmiştir.

V-Özkaynaklar

Varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları toplamı arasındaki farkı ifade eden tutarlar 500 – 570- 590 no'lu hesaplarda gösterilmiştir.

3.2.2.4.3. Faaliyet Sonuçları Tablosu

Kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemleri bilindiği üzere tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izlenir. Gelir ve gider hesapları, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin kaydına mahsustur. Faaliyet sonuçları tablosu, bu ilkedan hareketle Ege Üniversitesi'nin faaliyet gelir ve giderlerinin kıyaslanıp olumlu veya olumsuz neticenin yıl bazında ortaya konduğu bir tablodur.

Tablo 15

Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu

EGE ÜNİVERSİTESİ 2006 YILI FAALİYET SONUÇLARI			
GİDERLER		GELİRLER	
HESAP KODU	TUTARI	HESAP KODU	TUTARI
630-GİDERLER HS.	199.496,295	600-GELİRLER HS.	216.204,36
		NET GELİR	16.708,06

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu <http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 61.

Bu tablo, faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap grupları ile indirim, iade ve ıskonto hesapları hesap grubundaki hesaplardan üretilir. Tablodan anlaşılacağı üzere 2006 yılı itibariyle indirim, iade ve ıskonto hesapları üretilmediği için sadece giderler ve gelirler hesap grupları mevcuttur. 216.204.356 YTL gelirlere karşılık 199.496.295 YTL' lik gider olup 2006 mali yılı itibariyle 16.708.061 YTL olumlu bir fark meydana gelmiştir.

3.2.2.4.4. Mali Denetim Sonuçları

Üniversitenin dış denetimi Sayıştay Başkanlığınca yapılacak olup 2006 yılı faaliyet dönemine ilişkin dış denetim 2007 Temmuz ayı itibariyle gerçekleşmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince iç denetime ilişkin yapılanma Üniversitede 2007 yılı sonuna kadar öngörülmüş olup iç denetim sistemi bu öngörü doğrultusunda 2007 yılında oluşturulmaya başlanmıştır. Bu nedenle 2006 yılı faaliyetleri iç denetime tabi tutulamamıştır. Ancak kanun gereği 2006 yılında Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulmuş olup mevzuat hükümleri gereği Üniversite tarafından yayınlanan Bütçe Uygulama Talimatı ile mali karar ve işlemler ön mali kontrole tabi tutulmuştur.

3.2.2.5. Performans Bilgileri

Ege Üniversitesi, Stratejik Planını 2008 – 2012 yıllarını kapsayacak şekilde hazırlamıştır. Planın uygulanmasına 2008 yılında başlanacağından performans bilgileri bölümünde sadece faaliyet ve projelere ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.2.2.5.1. Faaliyet ve Proje Bilgileri:

Faaliyet Bilgileri kısmında Ege Üniversitesi'nin fakülte, yüksekokul, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokulu ve idari birimler bazında düzenlediği faaliyet türleri ve sayıları; yine aynı şekilde birim bazında indekslere göre hakemli dergilerde yapılan yayın türleri ve öğretim üyesi başına düşen yayın sayıları; uluslar arası anlaşma ve protokol sayıları gibi bilgiler tablolar halinde okuyucuya sunulmaktadır. Bu tablolar aşağıda sıralanmıştır.

Tablo 16
Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Bilgileri Tablosu

YAPILAN FAALİYETLERE KATILAN SAYISI (Öğretim Elemanı/İdari Personel)									
	Sempozyum ve Kongre	Konferans	Panel	Seminer	Açık Oturum	Teknik Gezi	Söyleşi	Tiyatro, Konser, Sergi, Turnuva	Toplam
Fakülte	1425	558	290	507	16	103	76	244	3219
Yüksekokul	167	71	34	41	8	54	12	36	423
Enstitü	111	65	10	62	2	28	37	30	345
Meslek Yüksekokulu	32	2	10	15	-----	26	-----	-----	85
İdari Bilimler	2	-----	2	9	-----	-----	-----	-----	13
Toplam	1737	696	346	634	26	211	125	310	4085

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s.64.

Tablo 17

Ege Üniversitesi 2006 Yılı Hakemli Dergilerde Yapılan Öğretim Üyesi Başına Düşen Yayın Tablosu

İndekslere Giren Hakemli Dergilerde Yapılan Yayınlar Öğretim Üyesi ve Diğer Öğretim Elemanları Başına Düşen Yayın Sayıları					
	Uluslararası Makale	Ulusal Makale	Uluslararası Bildiri	Ulusal Bildiri	Kitap
Fakülte	3,37	2,87	2,61	3,75	0,52
Yüksekokul	0,33	0,35	1,02	6,01	0,53
Enstitü	1,64	0,61	3,64	1,52	0,28
Meslek Yüksekokulu	1,02	0,71	1,05	0,23	0,25
Bölmüler	0,14	0,14	0,7	0,14	-----
Toplam	6,5	4,68	9,02	11,65	1,58

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu <http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007) , s. 65.

Tablo 18

Ege Üniversitesi Ulusal ve Uluslararası Anlaşma /Protokol Sayıları Tablosu

Ulusal ve Uluslararası Anlaşma/Protokol Sayıları			
	Ulusal	Uluslararası	Toplam
Fakülte	60	87	147
Yüksekokul	1	4	5
Enstitü	6	3	9
Meslek Yüksekokulu	1	1	2
İdari Birimler	213	207	420
Toplam	281	302	583

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu <http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 65.

Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdari Faaliyet Raporu'nda proje bilgileri hakkında projelerin türleri (Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Birliği, TÜBİTAK, Hazine

destekli veya bilimsel araştırma projesi) ve sayıları itibariyle aynı zamanda bu projelerin 2006 yılındaki ödenekleri itibariyle bilgi verilmektedir. Aşağıda bu konuya ilişkin tablolar mevcuttur.

Tablo 19
Ege Üniversitesi Bilimsel Araştırma Proje Sayısı

Bilimsel Araştırma Proje Sayısı				
PROJELER	2005 Yılından Devreden Proje	2006 Yılında Eklenen Proje	Toplam	Yıl İçinde Tamamlanan Proje
BİLİMSEL ARAŞTIRMA PROJELERİ	790	390	1180	350
TÜBİTAK	70	60	130	23
AVRUPA BİRLİĞİ	9	9	18	5
DPT	7	10	17	4
DÖNER SERMAYE PAYINDAN	11	10	21	13
DİĞER	52	16	68	22
TOPLAM	939	495	1434	417

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 66.

Tablo 20
Ege Üniversitesi Bilimsel Araştırma Proje Ödeneği

Bilimsel Araştırma Proje Ödeneği		
PROJELER	2006 Yılında Eklenen Proje Ödeneği (YTL)	Toplam Ödenek (YTL)
BİLİMSEL ARAŞTIRMA PROJELERİ	1.190.150	1.190.150
TÜBİTAK	6.853.800	6.853.800
AVRUPA BRİLİĞİ	5.450.698	5.450.698
DPT	4.577.000	4.577.000
DÖNER SERMAYE PAYINDAN	5.241.370	5.241.370
TOPLAM	23.313.018	23.313.018

Kaynak: Ege Üniversitesi 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu
<http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgisdb/strateji/rapor.pdf> (07.10.2007), s. 66.

3.2.2.5.2. Performans Sonuçları Tabloları

Performans sonuçları tablosu, Ege Üniversitesi 2008 – 2012 Stratejik Planını yıllarını kapsayacak şekilde hazırlamıştır. Planın uygulanmasına 2008 yılında başlanacağından raporda sunulan performans göstergeleri bilgileri toplanan ilk veriler olup bundan sonraki değerlendirmelerde başlangıç verileri olarak kabul edilecektir. Performans programı hazırlık çalışmaları ve performans bilgi sistemi oluşturulması çalışmaları devam etmektedir. Performans sonuçları tablosu hazırlanırken Ege Üniversitesi'nin asli vazifesine yani yüksek öğretim faaliyetine uygun olarak stratejik plan dahilinde tespit edilmiş birtakım kriterler sayısal neticeler açısından ifade edilmiştir. Öğrenci başına düşen toplam bütçe, mezunların mezuniyet not ortalaması, öğretim üyesi başına düşen döner sermaye geliri, kütüphanede takip

edilen periyodik yayın sayısı gibi birtakım kriterler bunlar arasındadır. Bu kriterlere ve performans sonuçları tablosuna çalışmada yer verilmesine gerek görülmemiştir.

Ege Üniversitesi'nin 2006 yılı idari faaliyet raporunun ana bölümlerinden bir tanesi de kurumsal kabiliyet ve kapasitesinin değerlendirildiği kısımdır. Burada Ege Üniversitesi'nin güçlü yönleri ve üniversitenin içinde bulunduğu ortamdaki fırsatlar ile üniversitenin zayıf yanları ve iç-dış dinamiklerden kaynaklanan birtakım tehditler göz önüne serilmektedir. Bu konu daha detaylı bir şekilde stratejik planda yer aldığı için o bölümde incelenmiştir.

İdari faaliyet raporunun diğer bir kısmında ise kamuoyuna tüm bu bilgiler açıklandıktan sonra öneri ve tedbirler ana bölümü yer almaktadır. Bu kısma da aşağıda aynen yer verilmiştir.

“Ege Üniversitesi 2006 yılında, Avrupa Üniversiteler Birliği'ne, Kurumsal Değerlendirme Programı kapsamında değerlendirilmek üzere başvuruda bulunmuştur. Şubat 2007 de ilk ziyareti, Mayıs 2007 de ana ziyareti gerçekleşen program sürecinde Avrupa Üniversiteler Birliği değerlendirici Hakemleri Üniversitemizin çeşitli birimlerini ve Rektörlüğü ziyaret etmiş ve sonuç raporuna ilişkin olarak Rektörlüğümüze sözlü bir sunum yapmışlardır. Yazılı raporun da Temmuz 2007 de Üniversitemize ulaşması beklenmektedir. Değerlendirme sonucunda hakemler tarafından getirilen öneriler ve uyarılar dikkate alınarak eğitim ve araştırma sistemi gözden geçirilecek, Stratejik Planda gerekli değişiklikler yapılacaktır. Ancak; finansal yönetim, insan kaynakları yönetimi ve stratejik yönetim gibi konularda getirilen öneriler, YÖK, Maliye Bakanlığı ve DPT'nin yetki alanına girmektedir. Bu alanlarda düzenleme yapmak konusunda yaşanabilecek güçlüklerle karşı gerekli öneriler, üniversitemiz tarafından bu kurumlara sunulacaktır.”¹²²

İdari faaliyet raporunun son kısmında ise harcama yetkilisi olarak rektörün iç kontrol güvence beyanı ile mali hizmetler birim yöneticisinin beyanı faaliyet raporunun güvenilirliği hakkında bir delil teşkil etmek üzere yer almaktadır. Aşağıda iç kontrol güvence beyanı ve mali hizmetler yöneticisi beyanı yer almaktadır.

¹²² Ege Üniversitesi Rektörlüğü, İdare Faaliyet Raporu, s. 72.

“İÇ KONTROL GÜVENCE BEYANI

Harcama yetkilisi olarak yetkim dahilinde;

Bu raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu beyan ederim. Bu raporda açıklanan faaliyetler için idare bütçesinden harcama birimimize tahsis edilmiş kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığını, görev ve yetki alanım çerçevesinde iç kontrol sisteminin idari ve mali kararlar ile bunlara ilişkin işlemlerin yasallık ve düzenliliği hususunda yeterli güvenceyi sağladığını ve harcama birimimizde süreç kontrolünün etkin olarak uygulandığını bildiririm. Bu güvence, harcama yetkilisi olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dahilindeki hususlara dayanmaktadır. Burada raporlanmayan, idarenin menfaatlerine zarar veren herhangi bir husus hakkında bilgim olmadığını beyan ederim.

İZMİR - 30.04.2007

Prof. Dr. Ülkü BAYINDIR
Rektör”

“MALİ HİZMETLER BİRİM YÖNETİCİSİNİN BEYANI

Mali hizmetler birim yöneticisi olarak yetkim dahilinde;

Bu idarede, faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiğini, izlendiğini ve gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerimin zamanında üst yöneticiye raporlandığını beyan ederim. İdaremizin 2006 yılı Faaliyet Raporunun “III/A- Mali Bilgiler” bölümünde yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu teyit ederim.

İZMİR - 30.04.2007

Ahmet ACAR
Strateji Geliştirme Daire Başkanı”

3.3. EGE ÜNİVERSİTESİ 2008–2012 STRATEJİK PLANI

Ege Üniversitesinde stratejik yönetime geçiş süreci, 2001 yılında, EFQM Mükemmellik Modeline göre hazırlanan ‘Ege Üniversitesinde Değişim ve Sürdürülebilir Gelişim Projesi’ ya da kısa adıyla Üniversitem Programı ile

başlamıştır.¹²³ Üniversitem Programı kapsamında 37 çalışma grubu kurulmuş, 4 öncelikli proje oluşturulmuş ve Toplam Kalite Yaklaşımı'nı yaymaya yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Gelişim Projesi, üç yıl boyunca Üniversitem Programı olarak yürütülmüş, 2004 yılından itibaren ise ülkemizdeki Kamu Yönetimi Reformu çalışmaları paralelinde yeniden yapılandırılarak 'Strateji ve Planlama Koordinatörlüğü' (SPK) tarafından Stratejik Planlama Çalışmaları adı altında sürdürülmüştür. Bu çerçevede Stratejik Planlama Üst Kurulu kurulmuştur. Kurul, öncelikle 2001–2004 yılları arasında yapılan durum analizi çalışmalarını ele almış, analiz verilerini sınıflandırmış ve bu sınıflandırma çalışması sonucunda Ege Üniversitesi Misyon, Vizyon, İlke-Değer ve Stratejik Amaçlar taslağı oluşturmuştur. Taslak, 05.04.2005 tarihinde Üniversite Senatosuna sunulmuş ve Senato Üyelerinin görüş ve önerileri doğrultusunda son şekli verilerek karara bağlanmıştır.

Senato kararının ardından, Ege Üniversitesi'nde tüm akademik ve idari birimlerin katılımını hedef alan planlama sürecine başlanmıştır.

Sürecin ilk aşamasında; Fakülte, Yüksekokul ve Enstitülerde Birim Stratejik Planlama Kurulları oluşturulmuştur. Birimlerde planların uygulanabilirliğini arttırmak amacıyla birim yöneticilerinin de bu sürece katılması sağlanmış ve birim kurullarına gerekli eğitimler verilmiştir.

İkinci aşamada; Fakülte, Yüksekokul, Enstitü, Araştırma ve Uygulama Merkezi ile Daire Başkanlıkları düzeyinde Misyon, Vizyon, Amaç, Hedef ve Faaliyet önerileri alınmıştır. Bu aşamada Strateji Planlama Koordinatörlüğü tarafından tüm birimlere gerekli destek sağlanmıştır.

Sürecin üçüncü aşamasında birimlerden alınan öneriler, Stratejik Planlama Üst Kurulunda ele alınarak hem planlama tekniği açısından, hem de üniversitenin misyonu, vizyonu, stratejik amaçları ve birimlerin SWOT analizleri doğrultusunda incelenmiştir. Daha sonra birimler planlarını, birim maliyet esaslı olarak bütçelendirmişlerdir.

¹²³ Bu bölüm hazırlanırken Ege Üniversitesi'nin resmi internet sitesinde yer alan Ege Üniversitesi 2008–2012 Stratejik Planı'ndan (<http://www.ege.edu.tr/stratejikplan.doc>) yararlanılmıştır.

Sürecin dördüncü aşamasında, birimlerin stratejik planları doğrultusunda EÜ stratejik amaçları, hedef ve faaliyetleri belirlenmiş ve swot analizine son şekli verilmiştir. Belirlenen amaçlar Bilimsel, Eğitsel Stratejik Amaçlar, Kurumsal İlişkilere, Kurumsal Gelişime, Altyapıya Yönelik Stratejik Amaçlar olmak üzere beş ana başlık altında gruplandırılmış ve her bir stratejik amaç için izleme sistemini destekleyecek performans göstergeleri saptanmıştır. Stratejik planlama çalışmaları yürütülürken, YÖK, DPT ve Maliye Bakanlığının konuya ilişkin mevzuat ve düzenlemeleri de titizlikle takip edilmiş ve üniversite içerisinde gerekli yapılanmalar tamamlanmıştır. Bu kapsamda Stratejik Planlama Üst Kurulu, YÖK tarafından yükseköğretimde kaliteyi arttırmak amacıyla hazırlanan yüksek öğrenim kurumlarında Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Yönetmeliği uyarınca 25.10.2005 tarihinde oluşturulan EÜ Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu'na dâhil edilmiş ve böylece, üniversitemizde planlama, izleme ve değerlendirme çalışmalarının yürütülmesini destekleyecek alt yapı tamamlanmıştır.

Eylül 2006 da tamamlanan EÜ 2007 – 2009 stratejik planın, DPT'nin 26.05.2006 tarihli “ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ” gereğince 2008 – 2012 yıllarını kapsayacak şekilde 5 yıllık olarak güncellenmesi çalışmalarına Kasım 2006 da başlamıştır. Güncelleme çalışmalarında kullanılmak üzere akademisyenlere, öğrencilere, idari çalışanlara ve mezunlara Kasım 2006 da anket uygulanmıştır. Ocak 2007 de uygulanan anketlerle elde edilen sonuçlar göz önünde bulundurularak EÜ Stratejik Planı 2008 – 2012 yıllarını kapsayacak şekilde 5 yıllık olarak güncellenmiş ve 06.02.2007 tarihli senato toplantısında kabul edilmiştir.

2008–2012 Stratejik Planı, önsöz, Ege Üniversitesi stratejik planlama süreci, Ege Üniversitesi tarihsel gelişimi, Ege Üniversitesi örgütlenme yapısı, Ege Üniversitesi durum analizi yapılan çalışmalar paydaş görüşleri, SWOT analizi, Ege Üniversitesi misyonu–vizyonu–değerleri–ilkeleri, Ege Üniversitesi stratejik amaçları, Ege Üniversitesi stratejik plan hedef ve faaliyetleri, performans göstergeleri, bütçe

bilgileri, stratejik plan izleme ve değerlendirme sistemi, stratejik plan kurulları ana bölümlerinden oluşan 61 sayfalık bir çalışmadır.

Ege Üniversitesi'nin 2008–2012 Stratejik Planı hazırlanılırken alt birimler ile koordinasyon doğrultusunda birtakım çalışmalar yapılmıştır. Ege Üniversitesi'nin durum analizini ortaya koymak amacıyla yapılan bu çalışmalar, aşağıda tarihleri itibariyle listelenmiştir.

- Senato Araştırması (Ocak 2001) - 325 görüş
- Parametreler (2000, 2001, 2002, 2003)
- Öğrenci Anketi (Haziran 2002) - 2182 kişi
- Edebiyat Fakültesi Anketi / (pilot) (Aralık 2002) - 149 kişi
- Dış Kurum Anketi (Mart 2003) - 250 kurum temsilcisi
- Misyon-Vizyon Çalışması (Nisan 2003) - 144 öneri
- Akademisyen Anketi (Mayıs 2003) - 2116 kişi
- Ege Üniversitesi Öğrencilerinin Kalite Kavramına Bakışının İncelenmesi (Mayıs 2003)– 1589 kişi
- Dershane Anketi (Mayıs 2003) - 1246 kişi
- Kurum Kültürü Araştırması / (pilot) (Mayıs 2004) - 45 kişi
- İdari Birim SWOT Çalışmaları (Haziran 2004) -265 görüş
- Akademik Birim SWOT Çalışmaları (Temmuz 2005) - 771 görüş
- EÜ Paydaş Görüşleri Çalışması (Kasım 2006) – 8856 anket

3.3.1 Paydaş Görüşleri (Kasım 2006)

Stratejik planın bu kısmında akademisyenlerin, idari çalışanların, öğrencilerin ve üniversiteden mezun olmuş kişilerin üniversitenin vermiş olduğu hizmet konusunda görüşlerinin ortaya konduğu anket sonuçlarından bahsedilmektedir. Akademisyen ve öğrencilere yapılan anket vasıtasıyla toplam üç düzeyde üniversitenin çeşitli boyutlarda yeterliliği konusundaki görüşler (eğitim kalitesi, öğrenci kalitesi öğretim elemanı kalitesi, bilimsel kalite, fakülte / yüksekokul yönetim kalitesi üniversite yönetiminin kalitesi, büro çalışanlarının / idari personelin

tutumu); üç boyutta memnuniyet düzeyleri (bölüm / program memnuniyeti, fakülte / y.okul memnuniyeti, üniversite memnuniyeti); Üniversitenin çeşitli hizmet ve olanaklar konusundaki görüşler (sağlık hizmetleri, kütüphane hizmetleri, bilgisayar hizmetleri, kültür - sanat olanakları, spor olanakları kampüs ve bina olanakları, araştırma olanakları, bilimsel kongrelere destek, üniversite-toplum ilişkileri, üniversite-sanayi ilişkileri, kamu kurum ve kuruluşları ile ilişkileri, yabancı ülke üniversiteleri ile ilişkileri vb) 5 veya 10 not sistemi üzerinden örneklem yordamıyla ifade edilmiştir. İdari çalışanlara yapılan ankette ise üç konuda Üniversitenin çeşitli boyutlarda yeterliliği konusundaki görüşler, İdari çalışanların iki boyutta memnuniyet düzeyleri, Üniversitenin çeşitli hizmet ve olanaklar konusundaki görüşler hakkında ölçümlene yapılmıştır. Mezunlar için hazırlanan anket ise mezunların Ege Üniversiteli olmaktan ve mevcut işlerinden duydukları memnuniyeti sayısal olarak ve Ege Üniversitesi'nden beklentilerini yazılı olarak ifade etmektedir.

3.3.2 Swot Analizi

Stratejik planın bu kısmında öncelikle Ege Üniversitesi'nin güçlü yönleri ve zayıf yönleri sıralanmış; daha sonra iç ve dış dinamiklerden kaynaklanan fırsat ve tehdit ihtimalleri ortaya konmuştur. Bunlar aşağıda listelenmiştir.

GÜÇLÜ YÖNLER

I. Yönetim

G1¹²⁴ Katılımcı yönetim anlayışı

G2 Yönetimle iletişim kolaylığı

G3 Çalışanların yönetime güven duygusu

G4 Yönetimin yeniliklere açıklığı

II. Eğitim-Öğretim ve Akademik Kadro

G5 Kaliteli eğitim

G6 Eğitim-Öğretim yapılan alan/program çeşitliliği

G7 Eğitimde disiplinler arası anlayış

G8 Yabancı dil hazırlık sınıfının bulunması

¹²⁴ Güçlü yön anlamına gelmektedir.

- G9 ÖYP (Öğretim Üyesi Yetiştirme Programı) yürütme
- G10 Eğitimde başarı düzeyinin yüksekliği
- G11 Akademik kadronun gücü/kalitesi
- G12 Akademisyenlerin kurumsal bağlılıkları
- G13 Yurtiçi ve yurtdışı kaynaklardan destekli bilimsel projelerdeki artış
- G14 Ege Üniversitesi'nin 50 yıllık deneyim ve birikimi

III. Altyapı, Çalışma Ortamı ve Koşulları

- G15 Altyapı ve bina ihtiyaçlarının büyük oranda karşılanmış olması
- G16 Sağlık ve spor tesislerinin zenginliği
- G17 İki büyük kültür merkezi ve çok sayıda konferans salonu bulunması
- G18 Bilgi erişim olanaklarının ve elektronik bilgi kaynaklarının zenginliği
- G19 Çalışanlar arasında ilişki ve iletişimin niteliği
- G20 Çalışma mekânlarında fiziksel koşulların uygunluğu

IV. Üniversite-Sanayi-Toplum İlişkileri

- G21 Kamu kuruluşları ve özel sektörle ilişkilerin niteliği
- G22 Yerel yönetimler ve STK'larla yakın ilişki ve işbirliği
- G23 Halk eğitim programları düzenlenmesi ve yürütülmesi
- G24 Kültür Merkezlerimizin İzmir'in kültürel hayatına katkısı

V. Avrupa Birliği ve Diğer Ülkelerle İlişkiler

- G25 Türk üniversiteleri arasında AB ülkeleriyle öğrenci değişiminde liderlik
- G26 SOKRATES/ERASMUS kapsamındaki ilişkilerde canlılık
- G27 AB projelerinde mevcut deneyim, bilgi birikimi ve yüksek başarı düzeyi
- G28 Yurt dışı üniversitelerle ilişkide kurumsal anlamda uzmanlaşmış ilk kurum olma

VI. Ege Üniversitesi'nin İmajı ve Paydaşların Memnuniyeti

- G29 Dış kurum ve kuruluşlar gözünde olumlu imaja sahip olma
- G30 Toplumca tanınırlık
- G31 Öğrencilerin Ege Üniversitesi'nde olmaktan memnuniyetinin yüksekliği
- G32 Akademisyenlerin üniversite, fakülte ve bölümlerinden memnuniyeti

G33 Çalışanların yaptıkları işten ve yönetimden memnuniyeti

ZAYIF YÖNLER

I. Yönetim

Z1¹²⁵ Bürokratik işleyişin yavaşlığı

Z2 Üniversite makro planının ve uzun süreli planlama kültürünün eksikliği

Z3 Paydaşlara yönelik sistematik bir geri bildirim olmaması

Z4 Performans değerlendirme sisteminin bulunmaması

Z5 Norm kadro uygulamasına geçilememesi

Z6 Üniversite personeline yönelik hizmet içi eğitim imkânlarının azlığı

Z7 Kurum kültürünün tüm birimlerde hayata geçirilememesi

II. Kaynak ve Olanakların Düzeyi ve Kullanımları

Z8 Üniversitenin mali kaynaklarının yetersizliği

Z9 Araştırma ve kongrelere katılıma yönelik parasal desteklerin yetersizliği

Z10 Öğrencilerin sağlık, beslenme ve spor hizmetlerinden yararlanma düzeyinin düşüklüğü

Z11 Bilimsel kitap ve periyodik alımının sınırlılığı

III. Eğitim-Öğretim ve Akademik Kadro

Z12 Öğrencilerin yabancı dil düzeylerinin düşüklüğü

Z13 Rehberlik ve danışmanlık hizmetlerinin yetersizliği

Z14 Akademik kadro ihtiyacının büyük ölçüde kendi öğrencilerinden karşılanması

Z15 Genç akademisyenlerin yurtdışı deneyimlerinin olmaması ve onlara bu fırsatın yeterince sağlanamaması

Z16 Yardımcı öğretim elemanı sayısının görece azlığı

Z17 Bazı birimlerde, üniversite dışı kaynaklardan proje desteği sağlamaya yönelik çabalarının yetersizliği

IV. Toplum ve Paydaşlarla İlişkiler

Z18 Üniversitenin dışı açılma anlayışının tüm birimlere yansımamış olması

¹²⁵ Zayıf yön kastedilmektedir.

Z19 Mezunlarla düzenli ve sürekli ilişkilerin bulunmaması

Z20 Üniversitenin geniş topluma ve ilgili kesimlere tüm yönleriyle yeterince tanıtılmamış olması

FIRSATLAR

F1¹²⁶ Türkiye'nin AB'ye üyelik sürecinin işlenmesi

F2 Kamu yönetimi alanında reform çalışmalarının başlatılmış olması

F3 Üniversitenin bulunduğu şehir ve şehrin sunduğu olanaklar

F4 Sanayi ve hizmet sektöründe diplomalı ve sertifikalı iş gücüne olan gereksinimin giderek artması

F5 Üniversite-sanayi işbirliğine yönelik eğilimlerin güçlenmesi

F6 Sanayi Ar-Ge projelerine verilen ulusal desteklerin artması

F7 Dış kaynaklı projelerde multidisipliner yaklaşımların beklenmesi

TEHDİTLER

T1¹²⁷ Üniversite sayısının hızla artması nedeniyle mali kaynaklarda azalma

T2 Üniversitelerin mali ve idari açıdan özerk olmaması

T3 Ortaöğretimde kalitenin düşmesi

T4 Bilimsel ilerleme ölçütlerinin gerçekçi ve yeterli olmaması

T5 Kurumlarda kolaycılığın yerleşmesi, bireysel çıkarıcılığın öne çıkması

T6 Üniversite-Sanayi işbirliğini sağlayan ara kurumların bulunmaması

T7 Kamu bütçe sisteminin zorlukları

T8 Üniversiteyi doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren hazırlıksız yasal düzenlemeler

3.3.3 Ege Üniversitesi Stratejik Amaçları

Stratejik Planın bu bölümünde Ege Üniversitesi İdari Faaliyet Raporunda belirttiğimiz stratejik amaçların aynıları türler itibarıyla yani bilimsel, eğitsel, altyapıya, kurumsal ilişkilere ve gelişime yönelik olarak gruplandırılmıştır.

¹²⁶ Fırsat kastedilmektedir.

¹²⁷ Tehdit kastedilmektedir.

1. Bilimsel Stratejik Amaçlar

- 1.1. Araştırma Faaliyetlerini Geliştirmek
- 1.2. Yayınların Sayısını ve Niteliğini Arttırmak
- 1.3. Bilimsel Toplantılar Düzenlemek ve Katılımı Teşvik Etmek

2. Eğitsel Stratejik Amaçlar

- 2.1. Lisans Eğitiminin Kalitesini Arttırmak
- 2.2. Lisans Üstü Eğitime Ağırlık Vermek
- 2.3. Nitelikli Öğretim Üyesi Yetiştirmek
- 2.4. Interdisipliner Programlar Yürütmek
- 2.5. Meslek Yüksek Okulları Eğitim Programlarını, Toplum İhtiyaçlarına Göre Sürekli Yenilemek ve Geliştirmek
- 2.6. AB Eğitim Programlarına Entegre Olmak

3. Kurumsal İlişkilere Yönelik Stratejik Amaçlar

- 3.1. Yurt İçi ve Yurt Dışı Üniversiteler İle İşbirliğini Geliştirmek
- 3.2. Sanayi İle İşbirliğini Geliştirmek
- 3.3. Mezuniyet Sonrası Öğrenci-Üniversite Bağlarını Geliştirmek
- 3.4. Üniversite -Toplum İlişkilerini Güçlendirmek
- 3.5. Halka Yönelik Ürün/Hizmetleri Nicelik ve Nitelik Yönünden Geliştirmek
- 3.6. Bölgesel Kalkınmaya Katkıda Bulunacak Proje ve Araştırmaları Teşvik Etmek

4. Kurumsal Gelişime Yönelik Stratejik Amaçlar:

- 4.1. Ege Üniversitesinin Kurum Kültürünü ve Kimliğini Geliştirmek
- 4.2. Eğitim Danışmanlığı ve Rehberlik Hizmetlerine Ağırlık Vermek
- 4.3. Etkin Bir İdari Yapı Kurmak

5. Altyapıya Yönelik Stratejik Amaçlar:

- 5.1. Üniversite Alt Yapısını Geliştirmek
- 5.2. Kampüsü 24 Saat Aktif Hale Getirmek

5.3. E-Üniversite Yapılarını Geliştirmek

3.3.4 Ege Üniversitesi Stratejik Plan Hedef Ve Faaliyetleri

Ege Üniversitesi İdari Faaliyet Raporu ile ilgili bölümde 2008–2012 yılları ile ilgili stratejik amaçlar ve her bir amaca ulaşmak için planlanan hedefler sırasıyla belirtilmişti. Stratejik planın bu bölümünde ise kategorik olarak saptanan stratejik amaç ve hedeflere ulaşabilmek için yapılması gereken faaliyetler detaylandırılmıştır. Genelden özele doğru her bir stratejik amaca ulaşmak için saptanan hedefler ve faaliyet listesi stratejik planda çok fazla bir yer tuttuğu için okuyucu da fikir uyandırması bakımından aşağıda bir bilimsel stratejik amaç çerçevesinde planlanan hedeflere ve alt detayda faaliyetlere yer verilmiştir.

Bilimsel Stratejik Amaçlar

Stratejik Amaç: Araştırma Faaliyetlerini Geliştirmek

Hedef 1: 2012 yılı sonuna kadar AB ve diğer yurtdışı kaynaklardan yararlanarak üretilen projelerin % 100 arttırılması ve AB araştırma projelerinin kriterlerine entegre olunması.

Faaliyet 1: AB projeleri için ilişkiler kurmak.

Faaliyet 2: AB Fonları tarafından desteklenen projeler üretilmesine destek vermek.

Faaliyet 3: AB mesleki eğitim projesi için başvuruda bulunulmasını sağlamak.

Faaliyet 4: Projeler konusunda destek hizmeti sunacak bir büro oluşturmak.

Faaliyet 5: Proje hazırlama teknikleri ve projelere katılım konusunda AB uzmanları ve üniversitemiz deneyimli elemanları tarafından verilecek bilgilendirme toplantıları düzenlenmesine destek vermek.

Faaliyet 6: Proje önerileri hazırlamak ve ilgili destekleyici kaynaklara sunmak.

Hedef 2: 2012 yılı sonuna kadar geliştirilen TUBİTAK eğitim projelerinin sayısının % 50 arttırılması

Faaliyet 1: TUBİTAK genç araştırmacı yetiştirme projesi için başvuruda bulunulmasını sağlamak.

Faaliyet 2:TUBİTAK AR - GE projelerine başvuruda bulunulmasını sağlamak.

Hedef 3: 2012 yılı sonuna kadar DPT projeleri sayısının 3 katına çıkarılması

Faaliyet 1: DPT projeleri başvurusu için öğretim elemanlarına rehberlik etmek.

Faaliyet 2: DPT nezdinde girişimde bulunmak.

3.3.5 Performans Göstergeleri

Stratejik Planın bu kısmında önceki bölümde bahsedilen stratejik amaçların başarı derecesini ölçümlemek amacıyla oluşturulan performans göstergeleri sıralanmaktadır. Aşağıda sadece kurumsal gelişime yönelik stratejik amaçlar için tespit edilen performans göstergeleri sıralanmıştır.¹²⁸

Kurumsal Gelişime Yönelik Stratejik Amaçlar İçin Performans Göstergeleri

Stratejik Amaç: Ege Üniversitesi'nin kurum kültürünü ve kimliğini geliştirmek

1. Öneri kutuları ile alınan öneri sayısı
2. Alınan önerilere geri dönüş sayıları
3. Aktif internet sistemi üzerinden alınan toplam öneri, eleştiri ve danışma sayısı
4. Faaliyet raporları sayısı
5. Kurum kültürünü geliştirmeye yönelik düzenlenen sosyal etkinlik sayısı
6. Basınla ilişkiler:
 - Yapılan Basın Toplantısı Sayısı
 - Hazırlanan Basın Bülteni sayısı
7. Basında yer alan Ege Üniversitesi konulu haber sayısı
8. Gerçekleştirilen radyo programları sayısı
9. Uluslararası eğitim fuarlarına katılım sayısı
10. Akademik birimler arası yapılan ortak çalışma sayısı

Stratejik Amaç: Eğitim danışmanlığı ve rehberlik hizmetlerine ağırlık vermek

1. Rehberlik hizmeti alan öğrenci sayısı

¹²⁸ Ege Üniversitesi Stratejik Planı'nda her bir stratejik hedef için mevcut durum sayısal olarak ifade edilmiştir. Bu veriler gelecek seneler için başlangıç niteliğinde olacaktır. Verileri incelemek için bakınız: <http://www.ege.edu.tr/stratejikplan.doc> ss. 58–64.

2. Danışmanlık hizmeti alan öğrenci sayısı
3. Kariyer planlama hizmeti alan öğrenci sayıları
4. Oryantasyon ve kayıt kabul hizmeti verilen öğrenci sayısı

Stratejik Amaç: Etkin bir idari yapı kurmak

1. Tanımlanmış ve yazılı hale getirilmiş süreç sayısı
2. İdari personel memnuniyeti
3. Toplam Kalite Yönetimi alanında yapılan çalışmaların sayısı
4. İdari personelin toplam öğrenci sayısına oranı
5. Öğrencilerin idari hizmetlerden memnuniyet oranı
6. Toplam akademik kadro sayıları
 - a. Unvan bazında
 - Profesör
 - Doçent
 - Yrd. Doçent
 - Öğretim Görevlisi
 - Okutman
 - Araştırma Görevlisi
 - Uzman
 - Çevirici
 - Eğitim-Öğretim Planlamacısı
 - Misafir Öğretim Elemanı
 - b. Birim bazında
 - Fakülteler
 - Yüksekokullar
 - Meslek Yüksekokulları
 - Araştırma ve Uygulama Merkezleri
 - Enstitüler
 - Bölümler
7. 35. maddeye göre mevcut araştırma görevlisi sayısı
8. Atamalar, yıl içi kadro geçişleri, ayrılan ve emekli olan akademik kadro sayıları

Stratejik Planda her bir stratejik amaç ve bu amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilmesi düşünülen stratejik hedefler için plan dahilindeki yıllar itibariyle maliyetlendirme çalışması yapılmıştır. Planın ilk üç yılı için Maliye Bakanlığı'nın öngördüğü bütçe tavan rakamları üzerinden kaynak ihtiyacı belirlenmiş, son iki yılı için ise öngörülen bir bütçe tavanı olmadığından ortalama % 4 artış olacağı varsayılarak kaynak ihtiyaçları belirlenmiştir. Ek 11'de bu kaynak ihtiyaçlarını gösteren maliyet tablosu sunulmuştur.

3.3.6 Bütçe Bilgileri

Stratejik Planın bu bölümünde stratejik planın hazırlandığı yıldan itibaren 3 yıllık zaman dilimini kapsayan bütçe ödenek teklif tavanı bilgisine yer verilmektedir. Ege Üniversitesi bütçesi üç yıllık olarak hazırlandığından 5 yıllık bütçe bilgisi yerine 2007, 2008 ve 2009 yılları bütçe teklifleri bilgisi Tablo 21'de sunulmuştur.

Bütçe teklif tavanlarının hem yıllar hem de türler itibariyle düzenli olarak arttığı görülmektedir. Ege Üniversitesi'nin en önemli harcama kalemi ise personel giderleri olduğu için bütçe tekliflerinin bu kalem için fazla oluşu normaldir.

3.3.7 Stratejik Plan İzleme ve Değerlendirme Sistemi

“EÜ Stratejik Planı 2008 – 2012” uygulaması, birimlerin “Özdeğerlendirme Kurulları” tarafından sürekli olarak izlenir ve dönemsel olarak raporlanır. “Özdeğerlendirme Kurulları”, birimlerin performans hedeflerini Ocak ayı sonuna kadar bildirirler. Her yılın Haziran ve Aralık aylarında ise birimler, gerçekleşen performans değerleri ve anket sonuçları ile karşılaşılan sorunları ve gerekli düzeltme önerilerini içeren raporlarını Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na iletirler. Daha sonra bu raporlar, değerlendirilmek üzere Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu'na sunulur.

Tablo 21
Ege Üniversitesi 2007–2009 Yılları Bütçe Ödenek Teklif Tavanları

E.Ü BÜTÇE ÖDENEK TEKLİF TAVANLARI (YTL)			
	2007	2008	2009
Personel Giderleri	137.854.000	147.080.000	162.346.000
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	34.016.000	35.488.000	32.166.000
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	30.860.000	32.249.000	33.378.000
Cari Transferler	4.640.000	4.849.000	5.019.000
Sermaye Giderleri	37.973.000	39.682.000	41.071.000
TOPLAM	245.343.000	259.348.000	273.980.000

Kaynak: Ege Üniversitesi 2008–2012 Stratejik Planı
<http://www.ege.edu.tr/stratejikplan.doc> (07.10.2007), s. 38.

“Özdeğerlendirme Kurulları”nın birimler adına hazırladığı Haziran ve Aralık ayı raporlarındaki performans değerleri toplanarak, hedeflenen ve gerçekleşen performans değerleri karşılaştırılır ve her birimin performans grafikleri çizilir. Hedefe ulaşılamayan alanlarda iyileştirme eylem planı hazırlanarak yıl içerisinde gerekli izleme yapılır.

Birimler tarafından sunulan raporlar ve oluşturulan performans grafikleri, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından birleştirilerek Üniversitenin faaliyet raporu hazırlanır ve uygulama hakkındaki değerlendirmesi ve gerekli düzenlemelere ilişkin önerileri ile birlikte Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu’na sunulur. Üniversitenin faaliyet raporu, en geç Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna

açıklanır. Bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

Stratejik planlama sürecinin mümkün olan en iyi verimi verebilmesi için tüm fakülte ve yüksekokulları ile hastane ve enstitü bünyesinde stratejik plan kurulları oluşturulmuştur. Bu kurul birimin en yüksek yöneticisinin başkanlığında bir raportör ve birimin büyüklüğüne göre seçilen üyelerle çalışmalarını yürütür.

3.4. EGE ÜNİVERSİTESİ 2007 YILI KURUMSAL MALİ DURUM VE BEKLENTİLER RAPORU

Ege Üniversitesi Rektörlüğü Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan bu rapor Ege Üniversitesi'nin stratejik planı çerçevesinde çizilen stratejik amaç ve hedeflere ulaşabilmek amacıyla yürütülen proje çalışmalarının 2007 yılına ait gerçekleşme yüzdesi, proje beklentileri ve hedefleri, gelir öngörülere, projede yapılabilen tasarruflar ve aynı zamanda 2006 yılına ait bütçe gerçekleşme ve 2007 yılı bütçe beklentileri hususunda detaylı bilgiler vermektedir. Böylelikle yönetici ve çalışanlara bu rapor ile mali durum ve beklentileri hususunda rehber olabilecek proje bilgileri sağlanmakta; mali şeffaflık ve kamuoyunu bilgilendirme açısından ise önemli bir işlev yerine getirilmektedir. Aşağıda okuyuculara fikir oluşturmak amacıyla bu rapordan birkaç proje hakkında kesit sunulmakla yetinilmiştir.¹²⁹

3.4.1. 2007 Yılında Yürütülen Projelere İlişkin Dönemsel Açıklamalar

Proje Adı: Çocuk Sağlığı Araştırma ve Uygulama Hastanesi İnşaatı (400 yatak kapasiteli)

1.Dönem: Ocak – Haziran 2007

Dönem Harcaması : - -

Dönem Fiziki Gerçekleşmesi : % 95

¹²⁹ T.C. Ege Üniversitesi Rektörlüğü, **Ege Üniversitesi 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu**, <http://www.ege.edu.tr/aylikfaaliyet.doc> (07.10.2007).

2.Dönem: Temmuz – Aralık 2007

Dönem Harcaması: 3.500.000 YTL

Dönem Fiziki Gerçekleşmesi : % 5

Proje Beklentileri / Hedef: Ege Bölgesine hizmet vermeye başlayan hastane bölgedeki çocuk sağlığının korunmasına ve tedavisine yönelik önemli katkılar sağlamaktadır. 22.10.2007 tarihine kadar eksik kalan kısımların da hizmete açılmasına müteakip proje tamamlanmış olacaktır.

Tasarruf: Ocak – Haziran döneminde projeye ilişkin eksik kısımların ihale hazırlık çalışmaları yapılarak ihalesi sonuçlandırılmış olup, ihale işlemlerinin etkin ve hızlı bir şekilde yürütülmesi nedeniyle proje inşaatı yılsonuna veya gelecek yıla sarkıtılmayarak, yaklaşık 75.000 YTL fiyat farkı ödemelerinden tasarruf sağlanmıştır.

Gelir Öngörüsü: Hastane inşaatının hizmete açılması ve faaliyete başlaması nedeniyle döner sermaye gelirlerine yıllık ortalama 5.500.000 YTL ek katkı sağlayacağı tahmin edilmektedir.

Proje Adı: Derslikler İnşaatı

1.Dönem: Ocak – Haziran 2007

Dönem Harcaması: 2.124.046 YTL

Dönem Fiziki Gerçekleşmesi : % 50

2.Dönem: Temmuz – Aralık 2007

Dönem Harcaması: 375.858 YTL

Dönem Fiziki Gerçekleşmesi : % 7

Proje Beklentileri / Hedef: Sürekli gelişen ve artış gösteren öğrenci sayısı ile yeni eğitime açılan birimlerin derslik ihtiyaçları dikkate alındığında mevcut derslikler yetersiz kaldığı için, söz konusu inşaatın tamamlanması gerekmekte olup, bitirilmesi halinde yaklaşık 3.000 öğrencinin derslik ihtiyacı karşılanmış olacaktır. Ancak yılı ödeneğinin % 85 i birinci dönemde kullanılmış, ikinci döneme kalan % 15 lik ödenek

miktarı da harcanmıştır. Devlet planlama Teşkilatından ek ödenek talebinde bulunulmuş olup, ödeneğin gelmesi halinde projenin yılsonuna kadar bitirilmesi hedeflenmektedir.

Tasarruf: Ödeneklerin verimli ve etkin kullanılması ile iş programlarına uygun imalatların hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi sonucu fiyat farkı ödemelerinden 120.000 YTL tasarruf sağlanmıştır.

Gelir Öngörüsü: Hali hazırda mevcut derslik binalarının ekonomik ömürlerini tamamlamaları nedeniyle sürekli bakım ve onarım giderleri ortaya çıkmakta olup, projenin tamamlanması halinde yıllık ortalama 45.000 YTL bakım onarım giderlerinden tasarruf edilecektir.

Proje Adı: Açık ve Kapalı Spor Salonu İnşaatı ve Onarımı İşi

1.Dönem: Ocak – Haziran 2007

Dönem Harcaması: 1.700.000YTL

Dönem Fiziki Gerçekleşmesi : % 100

2.Dönem: Temmuz – Aralık 2007

Dönem Harcaması : - -

Dönem Fiziki Gerçekleşmesi : - -

Proje Beklentileri / Hedef: Öğrencilerin sportif ve kültürel aktivitelerini yerine getirilmesinde önemli katkılar sağlayacak olan bu proje kapsamında yüzme havuzunun onarımı, kapalı spor salonu ve tenis kortları tamamlanarak hizmete açılmıştır.

Tasarruf: Birçok sportif aktivitenin aynı mekanda yapılmasına yönelik olarak, karışık ve fonksiyonel bir proje tasarlanmış olduğundan, değişik spor aktiviteleri için yeni veya ek bina yapılmasına gerek kalmamıştır.

Gelir Öngörüsü: Söz konusu projenin tamamlanıp hizmete sunulması nedeniyle gerek öğrencilerin, gerekse üniversite içi ve dışı kişi veya kurumların hizmetine sunulacak düzenlenecek faaliyetlerden yıllık ortalama 50.000 YTL gelir elde edilmesi öngörülmektedir.

Ek 12 ve Ek 13'de 2007 yılına ait bütçe giderleri ve bütçe gelirleri ile ilgili başlangıç ödenek ve gerçekleşme bilgilerini içeren tablo yer almaktadır. Bu tablolar 2006 yılının idari faaliyet raporunda yer alan bütçe giderleri tablo formatı ile özdeş olup analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak hazırlanmıştır. Tablolarda 2006 gerçekleşme rakamları öncelikle verilmekte daha sonra 2007 yılı başlangıç ödenekleri ve aylar itibariyle Haziran sonuna kadar bütçe gerçekleştirmeleri sunulmaktadır. En sonunda ise Ocak-Haziran ayları arası 2006 yılı ve 2007 yılları açısından karşılaştırılmakta ve 2007 yılı sonu bütçe gerçekleşme tahmini verilmektedir.

Ek 13' de yer alan bütçe giderleri ile ilintili tabloda mal ve hizmet alım giderleri hariç tüm gider türlerinde 2007 yılı başlangıç ödeneği açısından 2006 yılı gerçekleşme rakamlarına nazaran tutar olarak artış gözükmemektedir. Sermaye transferleri, yedek ödenekler ve borç verme kalemlerinde ise üniversite ile ilgili bir işlem olmadığı için herhangi bir tutar gözükmemektedir. Ocak-Haziran gerçekleştirmelerinde ise mal ve hizmet alım giderlerinde 2006 yılı ile kıyaslanılırsa artış mevcuttur. Yılsonunda beklenti de bu yöndedir.

Bütçe gelirleri ise teşebbüs ve mülkiyet gelirleri; alınan bağış ve yardımlar; faizler, paylar ve cezalardan oluşmaktadır. 2007 başlangıç ödeneği 247.597.000 YTL olup bunun en önemli kısmı alınan bağış ve yardımlardan kaynaklanmaktadır. Bu meblağı arttıran da merkezi yönetim bütçesine dahil idarelerden alınan yardımın 2007 yılı itibariyle artış göstermesidir. Ocak-Haziran gerçekleştirmeleri de bu yöndedir. Yılsonu tahminleri de bu doğrultuda hazırlanmış olup toplam 252.862.000 YTL'dir.

3.5. UYGULAMAYA İLİŞKİN SONUÇ

Kamu mali reformunun bir parçası olarak Ege Üniversitesi rektörlüğü bünyesindeki bütçe dairesi başkanlığının yeniden yapılandırılmasıyla faaliyete başlayan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 5018 sayılı yasa başta olmak üzere Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik doğrultusunda çalışmalarını sürdürmektedir. Daire Başkanlığı, bu yönetmeliğin kendisine yüklediği görevleri temel olarak teşkilat yapısını oluşturmuştur. Buna göre performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi oluşturma ve mali hizmetleri yürütme şeklindeki temel işlevleri; muhasebe ve kesin hesap; bütçe ve performans; ön mali kontrol alt birimleriyle gerçekleştirmektedir. Muhasebe ve kesin hesap hizmetleri, dairede gerçekleştirilen iş süreçleri açısından oluşturulan maaş, tedavi, emanet, vezne, proje ve gelirler departmanları aracılığıyla yerine getirilmektedir.

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın muhasebe hizmetleri Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile öngörülen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi çerçevesinde; genel yönetim muhasebe yönetmeliği, merkezi yönetim muhasebe yönetmeliği ve tez çalışmasında belirtilen diğer yönetmelikler doğrultusunda saymanlık 2000 web tabanlı otomasyon sistemi aracılığıyla yürütülmektedir. Bu kapsamda 2006 yılı sonu itibarıyla bilanço, bütçe uygulama sonuçları ve faaliyet sonuçları gibi temel tablolar üretilmiştir.

Ege Üniversitesi'ne 2006 yılı Bütçe Kanunu ile toplam 219,274,750.00 YTL ödenek tahsis edilmiş (hazine + öz gelir) , yılsonunda 209,411,434.23 YTL gider gerçekleşmesi olmuştur. Tahsis edilen ödeneğe göre gider gerçekleşme oranı % 96 seviyesine ulaşmıştır. Ege Üniversitesi için 2006 yılı Bütçe Kanunu ile toplam 219,274,750.00 YTL gelir gerçekleşme tahmini öngörülmüş (hazine + özgelir) , yılsonu itibarıyla gerçekleşen net gelir tahsilatı 220,340,649.72 YTL olmuştur. Bazı özgelir kalemlerinde sene başında tahmin edilen tutarların aksine gerçekleşme miktarları düşük seviyede kalmıştır. Bu nedenle hedef ve amaçlarda sapmalar meydana gelmiştir. Bütçe gelirleri, üniversite büyüklüğü ve harcama gerçekleşme

kapasitesi açısından değerlendirilirse yetersiz kalmaktadır. Bu durum, Ege Üniversitesi'ni özgelir yaratma ve arttırma yoluna zorlamıştır. Özgelirler veya vergi dışı gelirler örgün eğitim, ikinci öğretim, tezsiz yüksek lisans, araştırma proje, yaz okulu gelirleri olarak sınıflandırılabilir. Bir de vergi dışı gelirler içerisinde Ege Üniversitesi'nin 81 adet taşınmaz varlığı ile ilintili kira gelirleri ile Üniversite kampüsü içerisinde yer alan ama Hazine'nin mülkiyetinde olan ve mevzuat gereği İzmir İl Defterdarlığı'ndan üniversiteye aktarılan kira gelirleri göze çarpmaktadır. Özgelir konusunun öneminin artmaya başlaması sonucunda Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı bünyesinde özgelirler departmanı oluşturulmuştur.

2006 yılı içerisinde öğretim faaliyeti kapsamında yaklaşık 460 yeni proje hayata geçirilmiştir. Bu projelerin büyük çoğunluğu Bilimsel Araştırma Projesi (BAP) kapsamı içindedir. Söz konusu projeler için 2006 yılında BAP Projelerine (BAP+Döner sermaye) 6.431.520 YTL, TÜBİTAK Projelerine 6.853.800 YTL, AB Projelerine 5.450.698 YTL, DPT Projelerine 4.577.000 YTL ayrılmıştır.

2006 yılı itibariyle bütçe gelir ve gider farkı olumlu olup 10,929,215.33 YTL'dir. Faaliyet sonuçları açısından bakıldığında ise 16.708.061 YTL' lik olumlu bir gelir gider farkı mevcuttur. 2006 yılı bilançosuna göre Ege Üniversitesi 81.303.609.58 YTL' lik aktif büyüklüğe sahiptir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynağının genel esasları çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama sistemi gibi yeni uygulamalar ile şekillendirilmiştir. Dolayısıyla Ege Üniversitesi bünyesinde yapılan faaliyetler hem mali anlamda hem de yönetsel anlamda stratejik bir çerçeveye oturtulmuştur. 2001 yılında kalite standartlarının üniversite bünyesinde oluşturulması ve uygulanması ile başlayan çalışmalar, 2006 yılında zirveye ulaşmış; paydaş görüşleri, anket çalışmaları ve diğer araştırmalar sonucunda 2008–2012 beş yıllık Ege Üniversitesi Stratejik Planı hazırlanıp kamuoyuna açıklanmıştır. Bu plan, Ege Üniversitesi'nin misyonunun, vizyonunun ve temel değerlerinin ortaya konulduğu; eğitim-öğretim, bilimsel araştırma ve yayınlar gibi temel hizmetler açısından içsel durum ve üniversitenin toplum, sanayi ve sivil

toplum kuruluşları ile ilişkileri açısından ise dışsal durum değerlendirmesinin yapıldığı; bilimsel, eğitsel, kurumsal gelişime ve altyapıyı geliştirmeye yönelik stratejik amaçların ve bu amaçlara ulaşılabilmeyi sağlayacak somut hedeflerin belirlendiği bir yol haritasıdır. Bu yol haritası sayesinde üniversitenin stratejik amaç ve hedeflere zamanlı, etkin bir şekilde ulaşılması sağlanacak; kurumsal anlamda mali saydamlık ve şeffaflık tesis edilecektir. Aynı zamanda plan dahilinde belirlenmiş hedefler, oluşturulan performans göstergeleri sayesinde yıllar itibariyle gerçekleşme düzeyi açısından kolaylıkla izlenebilecektir. Mali anlamda ise stratejik plan içerisinde her bir hedef maliyetlendirilmiştir. Maliyetlendirme ise 2008, 2009 ve 2010 yılları için belirlenen bütçe teklif tavanları açısından yapılmıştır. Aynı şekilde Stratejik Planın destekleyici unsuru olarak İdari Faaliyet Raporu ve Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu ile Stratejik Plan uygulamasının sonuçları kamuoyuna yıllık bazda sunulmaktadır.

5018 Sayılı Yasa ile birlikte Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemlerinin kaldırılmasıyla ve iç kontrolün bir parçası olarak ön mali kontrolün harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmeye başlanmasıyla giderlerin daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Aynı şekilde eskiden tek harcama yetkilisi rektör iken yeni mali sistem ile kendisine ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin üst yöneticisinin harcama yetkilisi olması ile adem-i merkeziyetçi bir modele geçilmiştir.

Tez çalışması kapsamında ortaya konulan Ege Üniversitesi mali verilerinin oluşturulması ise ancak doğru, zamanlı, güvenilir, anlamlı ve geleceğe yönelik rapor üretebilen bir muhasebe sistemi yardımıyla sağlanabilmiştir. Maddi duran varlıkların bile kayıt altına alınmadığı ve geleceğe yönelik kararlar için veri oluşturamayan nakit esaslı devlet muhasebesinin idari faaliyet raporu, kurumsal mali durum ve beklentiler raporu ve en önemlisi stratejik plan için dayanak oluşturması mümkün değildir. Bu raporlar için sağlam bilgi temin edecek olan Strateji Geliştirme ve Daire Başkanlıklarının üniversiteler için kilit rol oynamaya devam edeceği de açıktır.

SONUÇ:

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin kayıtlarını tutmak ve raporlamak; mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsuru olmak işlevlerini yerine getirmektedir. Hükümetlerin ekonomi ve her türlü para ile ifade edilebilen mali politikalarının kamuoyuna ve ilgili birimlere açık olması olarak ifade edilebilen mali saydamlığın ulusal ve uluslararası boyutlarda zaman içerisinde uğradığı algılama devlet muhasebelerinde de dönüşümü gerekli kılmıştır. Son 10 yıl içerisinde Latin Amerika, Uzak Doğu ülkelerinde ve yakın bir zamanda ülkemizde yaşanan finansal krizler, mali anlamda uluslararası yapıların zayıflığını ortaya koymuştur. Uluslararası yatırımcıların herhangi bir ülkedeki mali kriz sonucunda kaybettikleri portföyleri teminat altına alacak bir uluslararası standart veya düzenlemenin yokluğu da uluslararası piyasa riskini arttıran bir etmen olmuştur. Bu gibi nedenlerle 1997 yılından itibaren IMF bünyesinde uluslararası yatırımcıların risklerini minimize edebilecek bir kod ve standart zinciri oluşturulma çalışmaları başlamıştır. Uluslararası finansal yapıda oluşan aksaklık ise kendini en çok kamu maliyesi saydamlığı hususunda göstermektedir. Devletin ekonomilerde oluşan bilgileri yeterli, sağlıklı ve tüm ülke ekonomisinin resmini verecek bir biçimde üretme yeteneğinin olmayışı dolayısıyla kamu maliyesinin ana hatları sayılabilecek borçlanma, kamu açıkları, maliye politikaları alanlarında uluslararası genel kabul görmüş standartlarda veri sunamaması uluslararası yatırımcıların hem sabit varlık yatırımı hem de portföy yatırımı anlamında o ülkeden uzak durmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla sadece bütçe odaklı olan gelirlerin ve giderlerin sırasıyla tahsil edildiğinde ve ödeme yapıldığında kaydına imkan veren ve alacak, borç ve malvarlığı gibi ana kalemleri raporlayamayan; muhasebenin dönemsellik kavramı ile uyum göstermeyen nakit esaslı devlet muhasebesi yeterli olamamaya başlamıştır. Aynı şekilde Avrupa Birliği, IMF ve OECD gibi uluslar arası kuruluşlar, ülkelerin mali sistemlerinin standardizasyonu çalışmaları kapsamında ulusal ekonomiyi sektörler itibariyle sınıflandırmaya tabi tutmuşlardır. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001, Ulusal Hesaplar Sistemi 1993, Avrupa Hesap Sistemi 1995 bu çalışmalardan bazılarıdır. Mali saydamlığın ulusal boyutta önem kazanmasını sağlayan gelişmeler ise uluslar arası mali krizler; 2001 yerel mali krizi, IMF ve Avrupa Birliği ile başlayan müzakere sürecidir. Bu olaylar, tüm kamuoyunun daha

önce sıkıcı gelen bütçe süreçlerine olan ilgisini arttırmış; mali saydamlık konusunda siyasi direnci zayıflatmış; mali anlamda demokratikleşme talebini yeşertmiştir. 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesi ile başlayan çalışmalar 1999 yılında 8.beş yıllık kalkınma planı ile hızlandırılmış ve 2003 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun çıkarılmasıyla doruk noktasına ulaşmıştır.

5018 Sayılı Kanunla mevcut mali yönetim sistemi daha etkin ve kontrolü kolay bir hale getirilmeye çalışılmış; bütçe kapsamı genişletilerek Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bütçe hakkını tam olarak kullanması sağlanmıştır. 5018 Sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile birlikte tüm hükümleri ile yürürlükten kaldırılan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, kapsam olarak sadece genel bütçeli idarelerin mali yönetimleri ile ilgili hükümler getirmekteydi. 5018 Sayılı kanun ile kapsam çok geniş tutulmuş; ulusal ekonomi uluslar arası düzenlemeler baz alınarak sınıflandırılmış ve merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları genel yönetim kapsamında değerlendirilmiş ve bu kanunun şemsiyesi altına girmişlerdir. Mali disiplinin sağlanması anlamında kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmakta böylelikle özel gelir ve gider uygulaması ortadan kaldırılmaktadır. Aynı şekilde vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda yerini alacaktır. Kamu kaynağının genel esasları çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama sistemi gibi yeni uygulamalar ile şekillendirilmiştir. 1050 Sayılı Kanun ile tahakkuk memuru, sayman ve ita amiri görev sorumlulukları çerçevesinde gerçekleştirilen giderlerin 5018 Sayılı kanun ile harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, ön mali kontrol görevlileri ile muhasebe yetkilisi tarafından yapılması kabul edilmiş böylelikle harcama ve kontrol sürecinin adem-i merkezîyetçi bir model kapsamında yürütülmesi düşünülmüştür. Yeni kanunla birlikte Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta ve iç kontrol sisteminin bir parçası olarak ön mali kontrolün harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirmesi kararlaştırılmıştır. 5018 Sayılı Kanununun 41. maddesinden hareketle mali saydamlık ve şeffaflığın temin edilmesi amacıyla genel yönetime dair kurumların belirli dönemler itibarıyla mali durum ve faaliyetlerini

kamuoyuna sunma prensibi getirilmiştir. Buna göre belirli dönemlerde genel yönetim kapsamındaki kuruluşlar idari faaliyet raporları yayınlayacaklardır. 5018 Sayılı Kanun ile daha önceleri uygunluk ve kısmen de performans denetimi düzeyinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kapsamı; uygunluk, mali, performans diğer bir deyişle kamu kurum yöneticilerinin her türlü faaliyetlerinin uluslararası standartlar göz önünde bulundurularak yapılmasını sağlayacak şekilde genişletilmiştir. İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yürütülüp yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda Kurumların yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek yönünde genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılan iç denetimin Maliye Bakanlığı bünyesindeki İç Denetim Ve Koordinasyon Kurulu'na bağlı iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi ön görülmektedir. Genel idareye dahil kamu idarelerinde yapılan iç denetim dışındaki denetimin tamamı dış denetim olarak belirtilmiş ve Kanununun 68. maddesine göre dış denetim faaliyetlerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay Başkanlığı'nca yürütülmesi kararlaştırılmıştır. Bu kanunla bütçe uygulamasında ödenek kullanımı ve aktarımlarında kurumlara belirli oranlara kadar yetki tanınarak esneklik kazandırılmıştır. Kamu mali sistemin yürütülmesi, muhasebe yetkilisi, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi gibi yetkililer aracılığıyla sağlanmaya başlanmıştır.

Kamu mali reformunun en önemli ayağı ise yukarıda bahsedilen uygulamaların yapılmasına yardımcı olabilecek bir muhasebe sisteminin oluşturulmasıdır. Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları belgelerden en başta geleni ise devlet mali istatistikleridir. Devletin mali istatistiklerinin doğru, eksiksiz ve anlamlı bir biçimde oluşturulmasının yolu ise genel yönetime dahil kamu kuruluşlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının

hazırlanmasından geçmektedir. Nakit esaslı devlet muhasebesi, ileriye yönelik karar almada yardımcı olamamaktadır. Tahakkuk esasında işlem ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kayıt altına alınırlar. 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 yaratan mali olayları kaydeder. Bu özelliği ile dönemlere ilişkin mali raporlar, kendi yıllarına ait mali işlemleri kusursuz olarak yansıtırlar. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, devletin sahip olduğu maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, devletin üstlenmiş olduğu tüm yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile devletin sahip olduğu varlık ve borçlarda dönemler itibariyle gerçekleşmiş fiyat ve miktar değişimleri de kaydedilir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebenin belki de en önemli özelliği giderlerin içine maddi veya maddi olmayan duran varlık amortismanlarının da katılmasıdır. Böylelikle herhangi bir kamu kuruluşu girdiği bir program veya projenin maliyetini daha tutarlı bir biçimde hesaplama olanağına sahip olacaktır. Bu muhasebe sisteminde tek düzen muhasebe sisteminde olduğu gibi varlıklar cari, sermaye, mali ve fiziksel başlıklar halinde rahatlıkla hesaplarda izlenebilecektir. Aynı şekilde yükümlülükler de vade faktörü dikkate alınarak listelenebilecektir. Bunların yanı sıra tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin stok akımlarındaki değişikliği takip edebilme kabiliyetine sahip olması gibi bir özelliği de mevcuttur. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde saydamlığı ve takip edilebilirliği arttıracak bir özellik de devletin her türlü maddi varlıkları ve maddi olmayan patent, lisans, know-how, yazılımlar gibi değerlerin kaydedilebilme olanağının olmasıdır. Tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu gibi çok çeşitli mali tablolar üretmeye elverişlidir.

Ülkemizdeki yeni kamu mali sisteminde yeni devlet muhasebesi sisteminin işleyişini sağlayan ana unsurlar; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği; Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği olarak sıralanabilir. 5018 Sayılı Yasa'nın 49.maddede "Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin

hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.” denilerek yeni devlet muhasebesi sisteminin kuruluşunun temel alt yapısı ifade edilmiştir. Muhasebe sistemleri yönetsel organizasyon olarak iki açıdan değerlendirilebilir. Bunlardan ilki tüm muhasebe kayıtlarının merkezi bir birim tarafından tutulduğu sistemdir. İkincisi ise tüm harcamacı kuruluşların kendi muhasebe sistemlerini kurdukları ve kendi mali raporlarını kendilerinin oluşturdukları konsolidasyon modelidir. Kanunda genel bütçeye dahil daireler için merkezileştirilmiş muhasebe modeli diğer kamu idareleri için ise konsolidasyon modeli benimsenmiştir. Genel bütçeye dahil kamu idarelerinde merkezileştirilmiş muhasebe modelinin benimsenmesinde; tek hazine hesabı sistemi uygulaması; say2000i projesi kapsamında oluşturulan otomasyon sistemi ve taşrada saymanlık hizmetlerinin bu idareler için tek bir elden yürütülmesinin kolaylıkları önemli rol oynamıştır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, süreklilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esaslı, belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, önemlilik, ihtiyatlılık temel muhasebe kavramlarına göre şekillendirilmiştir. Genel yönetim muhasebe yönetmeliği ile detaylandırılan muhasebe sistemi incelendiğinde bilanço, varlıklar, özkaynaklar, nazım hesaplar, bütçe uygulama sonuçları ve nazım hesaplara ilişkin ilkelerin ve çerçeve hesap planının Tek Düzen Muhasebe sistemi ile neredeyse birebir biçimde uyumlu olduğu görülecektir. Bu durum, yeni mali sistemin çalışmaları yapılırken ulusal ekonominin bir bütün olarak algılandığının göstergesidir. Doğal olarak, devlet muhasebesi çerçeve hesap planında yer alan bazı hesap kodları açısından tek düzen muhasebe sistemi ile birtakım farklılıklar mevcuttur. Bu da kamu mali bütçe sisteminin yapısının işleyişinden kaynaklanmaktadır. Bütün muhasebeleştirme işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur. Bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Yönetmelik kapsamına dahil kamu idarelerinin her

türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında "1" den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydederler. Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Sistem içerisinde takip edilen duran varlıklar, amortisman, tükenme payı ve uygun şartlarda yeniden değerlendirilmesine tabi tutulmaya başlamıştır. Yeni muhasebe sistemi, kapsama dahil her bir kamu idaresi ve genel yönetim sektörünün tamamı için bütçe uygulama sonuçlarının ortaya konduğu tablolar ile tahakkuk esasında mali durumu ortaya koyan bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akım tablosu gibi mal raporların üretilmesini ön görmektedir. Yönetmelikte mali raporlama bünyesinde özellikle fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya dayalı birçok gelir ve gider tablosunun oluşturulacağı ve kamuoyuna belli zaman aralıklarında sunulacağı belirtilmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanmasıyla devletin tüm mali faaliyetleri takip edilebilmektedir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kayıt altına alınmaktadır. Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlaması ile bütçelerin ve orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek sağlamaktadır. Devlet borçlarının mali raporlarda görülmesi sağlanacaktır. Kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilecektir. Bütçe muhasebesi aracılığıyla tüm bütçeleştirme işlemleri muhasebe tarafından kavranacaktır. Vergi harcamaları raporlanabilecektir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin teknik anlamda getirdiği yenilikler ise şu şekilde sıralanabilir:

1. Alınan çeklerin kayıt yöntemi değiştirilmiştir.
2. Hazine malı menkul kıymetler ile kişilere ait menkul kıymetlerin izlendiği hesaplar ayrılmıştır.
3. Hesaplar vade yapılarına göre ayrılarak izlenmeye başlanmıştır.
4. Avans hesaplarında değişiklikler yapılmıştır.
5. Dönem ayırıcı hesaplar açılmıştır.
6. Sayım fazlalarının ve sayım noksanlarının kayıt yönteminde değişiklikler yapılmıştır.

- 7.Gönderme talimatları muhasebe sistemine kaydedilecektir.
- 8.Ödenek yokluğu nedeniyle ödenmeyen borçlar izlenmeye başlanacaktır.
- 9.Emanet niteliğindeki tutarların izlendiği hesaplar değiştirilmiştir.
- 10.Bütçe ve faaliyet hesapları birlikte izlenmeye başlanacaktır.
- 11.Gider taahhütleri izlenmeye başlanacaktır.
- 12.Yıl sonu kapatma kayıtları yapılarak faaliyet sonuçları çıkarılacaktır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin sağlayacağı en önemli katkı saydamlık ve hesap verilebilirlik konularında olacaktır. Bu sistemle genel yönetim içerisindeki kamu kuruluşlarının tümünün aynı muhasebe standartlarına göre muhasebe işlemleri gerçekleştirilecektir. Dönem ayırıcı hesaplar aracılığıyla geleceğe ait giderler ve gelirler; aynı şekilde gider ve gelir taahhütleri raporlanabilecektir. Vergi harcamaları, yarı mali işlemler veya bütçe dışı mali işlemler kayıt altında tutulacak; borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynaklar raporlanabilecektir. Devlet mali istatistikleri ve diğer tüm mali raporları düzenli olarak yayınlanacaktır. Hesap verilebilirlik, mali olayların zamanında kaydedilmesi ve ilgililere sunulması ile temin edilecektir. Gelecekle ilgili kararlar rasyonel ve sağlam verilere dayanılarak verilebilecektir.

Kamu Mali Yönetimi reformuyla birlikte; kontrole ve kıyaslamaya imkan veren dönemler, ülkeler, kurumlar arasında karşılaştırılabilirliği sağlayacak şekilde veri üreten bütçe sistemi ve bütçe kod yapısı ihtiyacı doğmuştur. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile uyumlu bütçe kod yapısı ise analitik bütçe sınıflandırmasına geçilerek sağlanmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması, kurumsal, fonksiyonel, ekonomik ve finansman olmak üzere dört farklı kod grubundan oluşmaktadır. Bu sistem sayesinde harcamalar yukarıda bahsedilen dört türde en ince ayrıntısına kadar incelenebilecek. Ödeneklerin ne derece verimli kullanıldığı tespit edilecek böylelikle performans esaslı bütçe sisteminin işlerliği kolaylaşacaktır.

5018 Sayılı Yasa ile 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Bakanlık tarafından, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinin muhasebe

hizmetleri ise bu idarelerin strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülmeye başlanmıştır.

Strateji geliştirme birimlerinin görevleri, stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi oluşturma ve mali hizmetleri yürütme şeklinde başlıklar halinde sıralanabilir. Bunlardan mali hizmetler fonksiyonu, iç kontrol, muhasebe hizmeti yürütme, kesin hesap oluşturma ve raporlama ile iç kontrol mekanizmasını yönetme olarak dallandırılabilir.

Tez çalışmasında örnek uygulama olarak Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı seçilmiştir. Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 5018 ve 5436 Sayılı yasalara dayanılarak daire başkanlığı statüsünde rektörlük bünyesinde faaliyete başlamıştır. Bu daire başkanlığı, “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” doğrultusunda çalışmalarını yürütmektedir. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, strateji geliştirme birimlerinin çalışma usullerini düzenleyen yönetmeliğin kendisine yüklediği görevleri temel alarak teşkilat yapısını oluşturmuştur. Strateji geliştirme daire başkanlıklarının başlıca görevleri 5018 Sayılı Yasa'nın 60 maddesinde zikredilmiştir. Ege Üniversitesi Strateji ve Geliştirme Daire Başkanlığı yeni kurulan birim olması nedeniyle bir önceki paragrafta belirtilen dört ana fonksiyondan performans ve kalite ölçütleri geliştirme; yönetim bilgi sistemi oluşturma; stratejik yönetim ve planlama ile ilgili yapıyı tam anlamıyla oluşturamamıştır. Daire Başkanlığı,

- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek;
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak;
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak;

- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek;
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek;
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak;
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek gibi görevleri düzenli olarak yerine getirmektedir.

Stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek; harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak; idarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek gibi görevleri ise yine rektörlük bünyesinde yer alan Strateji Planlama Koordinatörlüğü ile birlikte yürütmektedir.

Ege Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nda yürütülen örnek uygulama çalışması, Ege Üniversitesi Rektörlüğü tarafından Nisan 2007 tarihinde yayınlanmış olan "Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Raporu" ağırlıklı olmak üzere; Şubat 2007 tarihinde yayınlanmış olan 2008 ve 2012 yılları zaman aralığını içeren "Ege Üniversitesi Stratejik Planı", "Ege Üniversitesi 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu" dikkate alınarak yapılmıştır.

"17.03.2006 tarihli "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" gereğince hazırlanmış olunan 2006 yılı faaliyet raporunda Üniversitenin mevcut durumuna, tüm bu süreçler kapsamında yapılan çalışmalara, eğitim ve araştırma faaliyetleri çıktılarına ve Yükseköğretim Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu tarafından yayınlanan performans göstergelerine göre hazırlanan tabloya da yer verilmiştir. İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de

kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir. Genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde ismi belirtilen mali tabloların tamamı 2006 yılı oluşturulma açısından başlangıç yılı olması nedeniyle üretilmemiştir.

Eylül 2006 da tamamlanan EÜ 2007 – 2009 stratejik planın, DPT'nin 26.05.2006 tarihli “ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ” gereğince 2008 – 2012 yıllarını kapsayacak şekilde 5 yıllık olarak güncellenmesi çalışmalarına Kasım 2006 da başlanmıştır. Bu çalışmada Ege Üniversitesi'nin misyonu, vizyonu, stratejik amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için planlanan faaliyetler, kurumun güçlü ve zayıf yönleri gibi önemli konular yer almıştır. Böylelikle uzun vadeli bir içsel durum değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu durum 5018 Sayılı Yasa'nın ortaya koyduğu performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama planlaması ile uyum göstermektedir.

Ege Üniversitesi Rektörlüğü Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan bu rapor Ege Üniversitesi'nin stratejik planı çerçevesinde çizilen stratejik amaç ve hedeflere ulaşabilmek amacıyla yürütülen proje çalışmalarının 2007 yılına ait gerçekleşme yüzdesi, proje beklentileri ve hedefleri, gelir öngörülleri, projede yapılabilen tasarruflar ve aynı zamanda 2006 yılına ait bütçe gerçekleşme ve 2007 yılı bütçe beklentileri hususunda detaylı bilgiler vermektedir. Böylelikle yönetici ve çalışanlara bu rapor ile mali durum ve beklentileri hususunda rehber olabilecek proje bilgileri sağlanmakta; mali şeffaflık ve kamuoyunu bilgilendirme açısından ise önemli bir işlev yerine getirilmektedir.

KAYNAKLAR

GİRAY, Adil. **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi Yayını:3, Ankara, 1997.

KARAARSLAN, Erkan. “Ülkemizde Devlet Muhasebesi Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:54, Temmuz-Eylül 2004, ss. 37–77.

T.C. MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, Kasım 2002.

KARAARSLAN, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Ocak-Mart 2002, ss. 5–18.

YANIK, Serap. “Devlet Muhasebe Sisteminde Tam Tahakkuk Esasının Önemi ve Avustralya Uygulaması”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Sayı:4, Aralık 2000, ss. 99–107.

ARZOVA, Burak. Prof. Abdullah Aker’e ait Logismografi (İtalyan Devlet Muhasebesi) adlı kitap incelemesi, **Analiz Dergisi**, Cilt:5, Sayı:14, Yıl:14, Ekim 2005, s. 117.

KERİMOĞLU, Baki, Eyüp Kızılkaya, Haydar Kulaksız, Mesut Hastürk, Hamdi Gülşen ve Erkan Karaarslan, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını:1, Nisan 2006.

YANIK, Serap. “Türkiye’ deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan –Mayıs- Haziran

2002,(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/25%20-%2059%20SERAP%20YANIK.doc> (27.01.2008).

KARAARSLAN, Erkan. **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2005.

SÜRMEYEN, Yusuf. “Türkiye’de Devlet Muhasebesi İle Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması Ve Eleştirisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:92, Mayıs 1996 s. 94.

DUMAN, Ömer. “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:275, Temmuz 2004, ss. 7–13.

KARAARSLAN, Erkan. “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:140, Mayıs-Ağustos 2002, ss. 59–75.

AKTAN, Hasan Basri. “Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:298, Haziran 2006, ss. 11–14.

GÜLŞEN, Hamdi. “Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say2000i”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Ocak-Mart 2002, ss. 19–25.

GÜLŞEN, Hamdi. “Tahakkuk Esaslı Muhasebenin Yazılım Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002, ss. 49–60.

T.C. MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Mayıs 2003, http://www.muhasabat.gov.tr/yayin/docs/Pilot_Uyg_Sonuc.doc (21.09.2007).

T.C. MALİYE BAKANLIĞI, MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, Mayıs 2003.

KILIÇOĞLU, Adnan Yüksel. “Belediyelerde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi’ne Geçiş”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt 10, Sayı:12, Aralık 2005, ss. 9–12.

ÇOLAK, H. Bayram. “5018 Sayılı Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor–2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2006, ss. 110–123.

KERİMOĞLU, Baki. “Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:22, Ekim-Aralık 2003, ss. 30–40.

ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU MUHASEBE KOMİTESİ, <http://www.ifac.org/PublicSector/>. (26.01.2008).

ÇOLAK, H.Bayram. “5018 Sayılı Kamu Mali Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor–1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, Eylül 2006, ss. 130–137.

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Mart 2000.

EMİL, M. Ferhat ve H. Hakan Yılmaz, **Mali Saydamlık İzleme Raporu**, Tesev Yayınları, Şubat 2004.

EMİL, M. Ferhat ve H. Hakan Yılmaz, **Mali Saydamlık İzleme Raporu–2**, Tesev Yayınları, Aralık 2004.

KIZILKAYA, Eyüp. “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Görüş ve Öneriler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002, ss. 61–66.

TUNCER, Selahattin. “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:289, Eylül 2005, ss. 12–18.

KÖSE, Ömer. “Kamu Mali Yönetiminin ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:20, Nisan-Haziran 2003, ss. 51–69.

ÇÖLGEZEN, Övül. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:294, Şubat 2006, ss. 135–141.

T.C. BAŞBAKANLIK. “5018 Sayılı Kamu Mali Ve Kontrol Kanunu”, **Resmi Gazete**, 24.12.2003,
<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?mevzuatkod=1.5.5018&sourceXmlSearch> (22.09.2007).

PEDÜK, Türkben. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:294, Şubat 2006, ss. 114–117.

ÜNAL, Mesut. “Performans Esaslı Bütçe Sisteminin İşleyişi Açısından Performans İzleme Süreci”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:35, Ocak-Mart 2007, ss. 246–251.

ŞAHBENDEROĞLU, Vural. “Kamu Mali Yönetimi Kanun Tasarısı (Saymanlık Görevinin Tasarıda Nasıl Şekillendiği) ”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002, ss. 70–72.

ÜÇBAŞ, Abdurrahman. “5018 Sayılı Yasanın Kamu Maliyesine Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004, ss. 39–48.

DENİZ, Mustafa. “Ulusal Programda Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:3, Sayı:12, İlkbahar 2001, ss. 31–48.

CANDAN, Ekrem. “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler-2”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:296, Nisan 2006, ss. 171–179.

KARAARSLAN, Erkan. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:28, Nisan-Haziran 2005, ss. 148–153.

ÖZBARAN, M. Hakan. “Kamu Mali Yönetimindeki Gelişmeler Paralelinde Sayıştay Denetimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Ocak-Mart 2005, ss. 47–72.

ÇOBANOĞLU, İsmail. “Kamu Yönetimi Yasa Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Ocak-Mart 2004, ss. 37–45.

KARAARSLAN, Erkan. “Denetim Sistemimiz”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:35, Ocak-Mart 2007, ss. 29–41.

ÇETİNKAYA, Özhan ve Zuhul Yıldırım, **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Yıl 2006.

OECD, “Accounting For What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector”, **OECD Raporu**, 1993, Sayıştay E-kütüphanesi, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=203> (26.01.2008).

KERİMOĞLU, Baki “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002, ss. 87–101.

KARA, Mehmet “Bütçelerin Saydamlığı Açısından Türkiye’de Yarı Mali İşlemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:257, Ocak 2003, ss. 122–129.

ÇALIŞ, Ercan. “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, **Analiz Dergisi**, Cilt:5, Sayı:14, Yıl 14, Ekim 2005, ss. 97–116.

ULUSOY, Ahmet. “Türkiye’de Kamu Harcama Reformu Neler İçermeli?”, **İşveren Dergisi**, Ocak 2003, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=654&id=39 (26.01.2008).

KIZILKAYA, Eyüp. “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004, ss. 117–123.

KIZILKAYA, Eyüp. “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bütçeleştirilecek Borçlar Sorunu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak- Mart 2005, ss. 78–86.

WIKIPEDIA, http://en.wikipedia.org/wiki/Accrual_accounting (26.01.2008).

KERİMOĞLU, Baki. “Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004, ss. 27–38.

KIZILKAYA, Eyüp. “Muhasebe Yetkililerinin Kontrol Yükümlülükleri Kapsamında Maddi Hata”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:9, Sayı:35, Ocak-Mart 2007, ss. 43–50.

YILMAZ, Rıza. “5018 ve 4734 Sayılı Kanunların Birlikte Uygulanmasında Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi ve İhale Yetkilisinin Durumu”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, Şubat 2006, ss. 7–9.

BAĞBAŞOĞLU, Ahmet. “5018 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Yer Alanların Görev, Yetki Ve Sorumlulukları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:19, Temmuz-Eylül 2004, ss. 17–26.

“Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, **08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete**, <http://www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/GYMY.doc>, (23.09.2007)

KULAKSIZ, Haydar. “Nakit Akım Tablosu”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:27, Ocak-Mart 2005 (Nakit Akım Tablosu), ss. 87–96.

“Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, **30.12.2006 Tarihli ve 26392 Sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete**, [http://www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYMY%20\(30.12.2006\).doc](http://www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYMY%20(30.12.2006).doc) (28.01.2008).

KULAKSIZ, Haydar. “Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:29, Temmuz-Eylül 2005, s. 96.

MUHASEBAT KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, **Devlet Muhasebesi Mevzuatı**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara–2007.

“Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, **08.06.2005 Tarihli ve 25839 Sayılı Resmi Gazete**, <http://www.izsmmmo.org.tr/dosyalar/356.doc>, (18.01.2008).

KARAARSLAN, Erkan “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:26, Ekim-Aralık 2004, ss. 47–60.

T.C. BAŞBAKANLIK. <http://rega.basbakanlik.gov.tr/>

T.C. BAŞBAKANLIK. <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

KARAARSLAN, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri–1”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002, ss. 108–120.

KIZILKAYA, Eyüp. “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlık Hesapları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Temmuz-Eylül 2002, ss. 102–107.

KERİMOĞLU, Baki “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap Ve Parlamento Denetimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:6, Sayı:23, Ocak-Mart 2004, ss. 14–27.

KORTE, Harman ve Andrew Likierman, “Accrual Accounting In The Netherlands and The United Kingdom”, “Hollanda ve İngiltere’de Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi”, **OECD Raporu**, 1997, Sayıştay E-kütüphane, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=202> (26.01.2008).

GÜLŞEN, Hamdi “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Gider Taahhütleri Hesabı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:7, Sayı:25, Temmuz-Eylül 2004, ss. 124–130.

KOCABAŞ, Bilal “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık 2004, ss. 61–71.

RADİKAL GAZETESİ. “Devlet Kuş Uçurtmayacak” , 9 Aralık 2003, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=98197> (26.01.2008).

T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ. **Ege Üniversitesi 2006 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan 2007, <http://idaribirim.ege.edu.tr/~bilgiisdb/strateji/rapor.pdf> , (07.10.2007).

T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ. **Ege Üniversitesi 2008–2012 Stratejik Planı**, Nisan 2007, <http://www.ege.edu.tr/stratejikplan.doc> (07.10.2007).

T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ. **Ege Üniversitesi 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu**, <http://www.ege.edu.tr/malidurum.xls> (07.10.2007)

T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ. **Ege Üniversitesi 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu**, <http://www.ege.edu.tr/aylikfaaliyet.doc> (07.10.2007).

EKLER

EK 3 BİLANÇO

BİLANÇOSU

	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)			N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	YTL	YKR	YTL	YKR	YTL	YKR		YTL	YKR	YTL	YKR	YTL	YKR
AKTİF							PASİF						
I DÖNEN VARLIKLAR							III KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR						
A Hazır Değerler							A Kısa Vadeli İç Mali Borçlar						
1							1						
...							...						
B Menkul Kıymet ve Varlıklar							B Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar						
1							1						
...							...						
C Faaliyet Alacakları							C Faaliyet Borçları						
1							1						
...							...						
D Kurum Alacakları							D Emanet Yabancı Kaynaklar						
1							1						
...							...						
E Diğer Alacaklar							E Alınan Avanslar						
1							1						
...							...						
F Stoklar							F Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri						
1							1						
...							...						
G Ön Ödemeler							G Ödenecek Diğer Yükümlülükler						
1							1						
...							...						
H Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri							H Borç ve Gider Karşılıkları						
1							1						
...							...						
I Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları							I Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları						
1							1						
...							...						
J Diğer Dönen Varlıklar							J Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar						
1							1						
...							...						
II DURAN VARLIKLAR							IV UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR						
A Menkul Kıymet ve Varlıklar							A Uzun Vadeli İç Mali Borçlar						
1							1						
...							...						
B Faaliyet Alacakları							B Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar						
1							1						
...							...						
C Kurum Alacakları							C Faaliyet Borçları						
1							1						
...							...						
D Mali Duran Varlıklar							D Diğer Borçlar						
1							1						
...							...						
E Maddi Duran Varlıklar							E Alınan Avanslar						
1							1						
...							...						
F Maddi Olmayan Duran Varlıklar							G Borç ve Gider Karşılıkları						
1							1						
...							...						
G Özel Tüketime Tabi Varlıklar							H Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları						
1							1						
...							...						
H Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları							I Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar						
1							1						
...							...						
I Diğer Duran Varlıklar							V ÖZ KAYNAKLAR						
1							A Net Değer						
...							1						
							...						
							B Değer Hareketleri						
							1						
							...						
							C Yeniden Değerleme Farkları						
							1						
							...						
							D Yedekler						
							1						
							...						
							E Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları						
							1						
							...						
							G Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları						
							1						
							...						
							H Dönem Faaliyet Sonuçları						
							1						
							...						
AKTİF TOPLAMI							PASİF TOPLAMI						

Bilanço Dipnotları:

.....

EK 6 NAKİT AKIM TABLOSU

NAKİT AKIM TABLOSU

NAKİT AKIMLARI	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr
Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Akımları						
A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri						
.....						
.....						
.....						
B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıktıları						
.....						
.....						
C-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Girişi (A-B)						
Yatırımlardan Sağlanan Nakit Akımları						
D-) Mali Olmayan Duran Varlık Alımları						
.....						
.....						
.....						
E-) Mali Olmayan Duran Varlık Satışları						
.....						
.....						
.....						
F-) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Çıkışı (D-E)						
G-) Nakit Açık / Fazlası (C-F) ¹						
Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akımları						
H-) Nakit Dışında Net Mali Varlık Edinimleri						
.....						
.....						
.....						
I-) Net Yabancı Kaynak Artışları						
.....						
.....						
.....						
K) Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Girişleri (H-I)						
L-) Nakit Stokundaki Net Değişim (G-K) ²						

G.Y.M.Y. Örnek7

(1) Faaliyetlerden sağlanan net nakit girişleri eksi yatırımlardan sağlanan net nakit çıkışlarını ifade eder.

(2) Nakit açık / fazlası eksi finansman faaliyetlerinden net nakit girişlerini ifade eder. Nakit stokundaki net değişim dönem bağı ve dönem sonu nakit stokunun farkına eşittir.

EK 7 GELİRLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

GELİRLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap				GELİRİN TÜRÜ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	Kod.1	Kod.2	Kod.3	Kod.4		YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
GELİRLER TOPLAMI											

G.Y.M.Y. Örnek:12

EK 8 GİDERLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

GİDERLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap				GİDERİN TÜRÜ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	KOD1	KOD2	KOD3	KOD4		YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
GİDERLER TOPLAMI											

G.Y.M.Y. Örnek:15

EK 9 BÜTÇE GELİRLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

BÜTÇE GELİRLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Hesap Kodu	Ekonomik				BÜTÇE GELİRİNİN TÜRÜ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	KOD 1	KOD 2	KOD 3	KOD 4		YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr
...					BÜTÇE GELİRLERİ						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
					BÜTÇE GELİRLERİ TOPLAMI (A)						
...					BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
					BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER TOPLAMI (B)						
					NET BÜTÇE GELİRİ (A-B)						

G.Y.M.Y. Örnek:16

EK 11 EGE ÜNİVERSİTESİ STRATEJİK PLANINDA YER ALAN AMAÇ VE HEDEFLERİN YILLARA GÖRE MALİYET TAHMİNLERİ

	Planın 1. Yılı (2008)	Planın 2. Yılı (2009)	Planın 3. Yılı (2010)	Planın 4. Yılı (2011)	Planın 5. Yılı (2012)
E.Ü Amaç 1	8.287.395	9.144.984	9.893.180	10.288.907	10.700.463
Amaç 1.1	7.813.085	8.649.243	9.362.266	9.736.757	10.126.227
Hedef 1	8.670	9.074	9.732	10.121	10.526
Hedef 2	8.670	9.074	9.732	10.121	10.526
Hedef 3	7.795.745	8.631.095	9.342.802	9.716.514	10.105.175
Amaç 1.2	25.000	26.000	27.200	28.288	29.420
Hedef 1	5.000	5.250	5.500	5.720	5.949
Hedef 2	20.000	20.800	21.700	22.568	23.471
Amaç 1.3	390.000	407.500	435.770	453.201	471.329
Hedef 1	190.000	199.500	219.450	228.228	237.357
Hedef 2	200.000	208.000	216.320	224.973	233.972
Amaç 1.4	59.310	62.241	67.944	70.662	73.488
Hedef 1	50.140	52.647	57.651	59.957	62.355
Hedef 2	9.170	9.594	10.293	10.705	11.133
E.Ü Amaç 2	145.669.823	152.911.025	165.115.707	171.720.335	178.589.149
Amaç 2.1	117.651.084	123.317.470	132.922.888	138.239.804	143.769.396
Hedef 1	23.680	24.954	27.109	28.193	29.321
Hedef 2	35.020	36.761	40.122	41.727	43.396
Hedef 3	103.804.698	108.779.565	117.039.325	121.720.898	126.589.734
Hedef 4	16.608	17.408	18.861	19.615	20.400
Hedef 5	3.116.800	3.272.090	3.573.074	3.715.997	3.864.637
Hedef 6	10.600.258	11.130.171	12.163.725	12.650.274	13.156.285
Hedef 7	54.020	56.521	60.672	63.099	65.623
Amaç 2.2	16.470.719	17.291.234	18.861.711	19.616.179	20.400.827
Hedef 1	2.835.000	2.976.750	3.253.320	3.383.453	3.518.791
Hedef 2	211.026	221.368	240.785	250.416	260.433
Hedef 3	1.638.542	1.720.317	1.879.309	1.954.481	2.032.661

Hedef 4	11.527.371	12.097.740	13.188.725	13.716.274	14.264.925
Hedef 5	218.760	233.098	254.042	264.204	274.772
Hedef 6	27.680	29.014	31.435	32.692	34.000
Hedef 7	12.340	12.947	14.095	14.659	15.245
Amaç 2.3	4.481.000	4.866.640	5.205.786	5.414.017	5.630.578
Hedef 1	1.900.000	1.976.000	2.055.040	2.137.242	2.222.731
Hedef 2	2.580.000	2.889.600	3.149.664	3.275.651	3.406.677
Hedef 3	1.000	1.040	1.082	1.125	1.170
Amaç 2.4	6.611.480	6.950.404	7.595.501	7.899.321	8.215.294
Hedef 1	6.463.800	6.786.990	7.417.570	7.714.273	8.022.844
Hedef 2	122.680	135.814	148.107	154.031	160.193
Hedef 3	25.000	27.600	29.824	31.017	32.258
Amaç 2.5	455.540	485.277	529.818	551.011	573.051
Hedef 1	46.360	48.668	53.135	55.260	57.471
Hedef 2	48.360	50.748	55.298	57.510	59.810
Hedef 3	204.120	214.326	234.239	243.609	253.353
Hedef 4	156.700	171.535	187.146	194.632	202.417
E.Ü Amaç 3	80.854.534	85.625.352	93.452.240	97.190.330	101.077.943
Amaç 3.1	633.020	658.682	686.920	714.397	742.973
Hedef 1	6.670	6.994	7.589	7.893	8.208
Hedef 2	8.670	9.074	9.752	10.142	10.548
Hedef 3	23.680	24.854	27.109	28.193	29.321
Hedef 4	594.000	617.760	642.470	668.169	694.896
Amaç 3.2	969.450	1.030.283	1.124.099	1.169.063	1.215.825
Hedef 1	43.340	47.587	51.800	53.872	56.027
Hedef 2	6.670	6.994	7.589	7.893	8.208
Hedef 3	21.340	22.307	23.829	24.782	25.773
Hedef 4	20.000	22.400	24.416	25.393	26.408
Hedef 5	176.360	194.268	211.839	220.313	229.125
Hedef 6	526.640	552.922	604.019	628.180	653.307
Hedef 7	175.100	183.805	200.607	208.631	216.977
Amaç 3.3	183.420	193.831	210.895	219.331	228.104

Hedef 1	127.060	134.763	146.944	152.822	158.935
Hedef 2	55.360	58.028	62.869	65.384	67.999
Hedef 3	1.000	1.040	1.082	1.125	1.170
Amaç 3.4	917.730	963.455	1.052.079	1.094.162	1.137.929
Hedef 1	458.600	481.480	525.939	546.977	568.856
Hedef 2	8.670	9.074	9.752	10.142	10.548
Hedef 3	341.200	358.250	391.480	407.139	423.425
Hedef 4	23.680	24.854	27.109	28.193	29.321
Hedef 5	61.900	64.943	70.690	73.518	76.458
Hedef 6	23.680	24.854	27.109	28.193	29.321
Amaç 3.5	71.411.974	75.322.926	82.251.811	85.541.883	88.963.559
Hedef 1	3.428.192	3.599.551	3.933.711	4.091.059	4.254.702
Hedef 2	16.340	17.107	18.421	19.158	19.924
Hedef 3	52.509.284	55.126.748	60.204.556	62.612.738	65.117.248
Hedef 4	35.020	36.761	40.122	41.727	43.396
Hedef 5	10.423.138	10.942.759	11.951.001	12.429.041	12.926.203
Hedef 6	5.000.000	5.600.000	6.104.000	6.348.160	6.602.086
Amaç 3.6	6.738.940	7.456.175	8.126.436	8.451.493	8.789.553
Hedef 1	5.505.230	6.159.439	6.709.617	6.978.002	7.257.122
Hedef 2	37.010	40.261	43.936	45.693	47.521
Hedef 3	1.138.500	1.195.380	1.306.195	1.358.443	1.412.781
Hedef 4	58.200	61.095	66.688	69.356	72.130
E.Ü Amaç 4	14.982.448	15.659.452	16.685.135	17.352.540	18.046.642
Amaç 4.1	10.101.552	10.561.497	11.261.451	11.711.909	12.180.385
Hedef 1	8.335.943	8.708.056	9.238.218	9.607.747	9.992.057
Hedef 2	-	-	-	-	-
Hedef 3	370.916	389.418	425.416	442.433	460.130
Hedef 4	577.000	605.750	661.480	687.939	715.457
Hedef 5	113.900	119.590	130.674	135.901	141.337
Hedef 6	466.993	490.143	534.581	555.964	578.203
Hedef 7	236.800	248.540	271.082	281.925	293.202
Amaç 4.2	4.670.518	4.877.268	5.183.648	5.390.994	5.606.634

Hedef 1	496.993	521.343	567.029	589.710	613.299
Hedef 2	2.837.787	2.953.430	3.083.983	3.207.342	3.335.636
Hedef 3	1.334.738	1.401.455	1.531.554	1.592.816	1.656.529
Hedef 4	1.000	1.040	1.082	1.125	1.170
Amaç 4.3	210.378	220.687	240.036	249.637	259.623
Hedef 1	29.350	30.808	33.615	34.960	36.358
Hedef 2	27.680	29.014	31.435	32.692	34.000
Hedef 3	44.020	46.121	49.856	51.850	53.924
Hedef 4	27.948	29.315	31.874	33.149	34.475
Hedef 5	40.690	42.715	46.628	48.493	50.433
Hedef 6	40.690	42.715	46.628	48.493	50.433
E.Ü Amaç 5	12.028.800	13.448.060	14.653.671	15.239.818	15.849.411
Amaç 5.1	11.659.000	13.058.000	14.233.168	14.802.495	15.394.595
Hedef 1	1.450.000	1.624.000	1.770.160	1.840.966	1.914.605
Hedef 2	21.000	23.440	25.498	26.518	27.579
Hedef 3	6.438.000	7.210.560	7.859.510	8.173.890	8.500.846
Hedef 4	3.750.000	4.200.000	4.578.000	4.761.120	4.951.565
Amaç 5.2	279.800	293.260	317.591	330.295	343.506
Hedef 1	5.000	5.200	5.408	5.624	5.849
Hedef 2	23.000	23.920	24.877	25.872	26.907
Hedef 3	251.800	264.140	287.306	298.798	310.750
Amaç 5.3	90.000	96.800	102.912	107.028	111.310
Hedef 1	28.000	31.360	34.182	35.549	36.971
Hedef 2	10.000	11.200	12.208	12.696	13.204
Hedef 3	2.000	2.240	2.442	2.540	2.641
Hedef 4	50.000	52.127	54.150	56.316	58.569
TOPLAM	261.823.000	276.789.000	299.800.000	311.792.000	324.263.680

Kaynak: Ege Üniversitesi 2008–2012 Stratejik Planı, <http://www.ege.edu.tr/stratejikplan.doc> (28.01.2008), s. 65–68.

EK 12 VE EK 13

Ek 12’de verilen tablo, 3 bölüme ayrılmıştır. Bölümler aşağıda verilen şekle göre birleştirildiğinde tablonun bütünü oluşmaktadır.

Bölüm 1	Bölüm 2	Bölüm 3
----------------	----------------	----------------

Ek 13’de verilen tablo, 3 bölüme ayrılmıştır. Bölümler aşağıda verilen şekle göre birleştirildiğinde tablonun bütünü oluşmaktadır.

Bölüm 1	Bölüm 2	Bölüm 3
----------------	----------------	----------------

Ege Üniversitesi Stratejik Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan E.Ü. 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu içerisinde yer alan tablolar kullanılmıştır. (<http://www.ege.edu.tr/malidurum.xls>, 17.10.2007)

EK 12-BÖLÜM 1. EGE ÜNİVERSİTESİ’NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT BÜTÇE GELİRLERİNİN GELİŞİMİ

	2006 GERÇEKLEŞME TOPLAMI	2007 BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GELİRLERİ TOPLAMI	220.342.375	247.597.000
01 - VERGİ GELİRLERİ	0	0
01.1 - GELİR, KAR VE SERMAYE KAZANÇLARI ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	0	0
01.2 - MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	0	0
01.3 - DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	0	0
01.4 - ULUSLARARASI TİCARET VE MUAMELELERDEN ALINAN VERGİLER	0	0
01.5 - DAMGA VERGİSİ	0	0
01.6 - HARÇLAR	0	0
01.7 - BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN DİĞER VERGİLER	0	0
02 - TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ	22.720.587	31.588.000
02.1 - MAL VE HİZMET SATIŞ GELİRLERİ	19.479.777	28.083.000
02.2 - MALLARIN KULLANMA VE FAALİYETTE BULUNMA İZİNİ GELİRLERİ	0	0
02.3 - KİT VE KAMU BANKALARI GELİRLERİ	0	0
02.4 - KURUMLAR HASILATI	0	0

02.5 - KURUMLAR KARLARI	0	0
02.6 - KİRA GELİRLERİ	3.240.810	3.505.000
02.7 - DİĞER TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ		
03 - ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER	189.394.243	210.004.000
03.1 - YURT DIŞINDAN ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR		
03.2 - MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİNE DAHİL İDARELERDEN ALINAN	188.595.118	208.414.000
03.3 - DİĞER İDARELERDEN ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR		
03.4 - KURUMLARDAN VE KİŞİLERDEN ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR	799.125	1.590.000
03.5 - PROJE YARDIMLARI		
03.6 - ÖZEL GELİRLER		
04 - FAİZLER, PAYLAR VE CEZALAR	8.227.545	6.005.000
04.1 - FAİZ GELİRLERİ	567	1.000
04.2 - KİŞİ VE KURUMLARDAN ALINAN PAYLAR	7.125.924	6.000.000
04.3 - PARA CEZALARI		
04.4 - DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER	1.101.054	4.000
05 - SERMAYE GELİRLERİ	0	0
05.1 - TAŞINMAZ SATIŞ GELİRLERİ		
05.2 - TAŞINIR SATIŞ GELİRLERİ		
05.3 - MENKUL KIYMET VE VARLIK SATIŞ GELİRLERİ		
05.4 - DİĞER SERMAYE SATIŞ GELİRLERİ		
06 - ALACAKLARDAN TAHSİLAT	0	0
06.1 - YURTİÇİ ALACAKLARDAN TAHSİLAT		

* =(2007 Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme-2006 Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme)/2006 Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme * 100 formülüyle hesaplanacaktır.

** 2006 yılı için =2006 Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme/2006 Yılı Gerçekleşme Toplamı*100; 2007 yılı için =2007 Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme/2007 Yılı Başlangıç Ödeneği*100 formülüyle hesaplanacaktır.

EK 12-BÖLÜM 2. EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT BÜTÇE GELİRLERİNİN GELİŞİMİ

OCAK GERÇEKLEŞME		ŞUBAT GERÇEKLEŞME		MART GERÇEKLEŞME		NİSAN GERÇEKLEŞME	
2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007
13.804.001	18.275.380	14.111.977	20.380.053	18.261.632	26.753.369	17.388.478	19.920.300
0	0	0	0	0	0	0	0

149.182	247.285	766.654	937.279	5.283.648	5.255.836	339.741	684.784		
4.710	141.959	549.972	794.329	5.029.578	5.120.743	259.223	583.942		
144.472	105.326	216.682	142.950	254.070	135.093	80.518	100.842		
13.002.100	16.952.250	12.841.229	19.072.968	12.411.530	20.120.822	16.557.618	18.614.018		
12.975.000	16.950.000	12.830.118	18.300.000	12.350.000	20.050.000	16.550.000	18.300.000		
27.100	2.250	11.111	110.014	61.530	850	7.618	48.784		
			662.954		69.972		265.234		
652.719	1.075.845	504.094	369.806	566.454	1.376.711	491.119	621.498		
		0	0	0		0			
643.059	1.065.432	497.552	311.608	520.324	1.344.597	461.297	557.909		
9.660	10.413	6.542	58.198	46.130	32.114	29.822	63.589		
0	0	0	0	0	0	0	0		
0	0	0	0	0	0	0	0		

EK 12-BÖLÜM 3. EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT BÜTÇE GELİRLERİNİN GELİŞİMİ

MAYIS GERÇEKLEŞME		HAZİRAN GERÇEKLEŞME		OCAK-HAZİRAN GERÇEKLEŞME TOPLAMI		ARTIŞ ORANI * (%)	OCAK-HAZİRAN GERÇEK. ORANI ** (%)		2007 YILSONU GERÇEKLEŞME TAHMİNİ
2006	2007	2006	2007	2006	2007		2006	2007	
17.923.944	18.986.399	13.411.865	20.824.970	94.901.897	125.140.471	32	43	51	252.862.000
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	

						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	
1.773.732	1.807.949	333.695	1.587.110	8.646.652	10.520.243	22	38	33	31.588.000
1.696.533	1.722.100	197.985	1.321.219	7.738.001	9.684.292	25	40	34	28.083.000
				0	0	0	0	0	
				0	0	0	0	0	
				0	0	0	0	0	
				0	0	0	0	0	
77.199	85.849	135.710	265.891	908.651	835.951	-8	28	24	3.505.000
				0	0	0	0	0	
15.569.925	16.378.093	12.396.274	18.465.283	82.778.676	109.603.434	32	44	52	212.604.000
				0	0	0	0	0	
15.550.000	16.160.000	12.350.000	18.300.000	82.605.118	108.060.000	31	44	52	208.414.000
				0	0	0	0	0	
19.925	40.119	46.274	21.730	173.558	223.747	29	22	14	1.590.000
	177.974		143.553	0	1.319.687	0	0	0	2.600.000
				0	0	0	0	0	
580.287	800.357	681.896	772.577	3.476.569	5.016.794	44	42	84	8.670.000
0	27	29	1.007	29	1.034	3.466	5	103	2.000
530.557	764.974	607.843	727.179	3.260.632	4.771.699	46	46	80	8.180.000
				0	0	0	0	0	
49.730	35.356	74.024	44.391	215.908	244.061	13	20	6.102	488.000
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
						0	0	0	
						0	0	0	

**EK 13-BÖLÜM 1. EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT
BÜTÇE GİDERLERİNİN GELİŞİMİ**

	2006 GERÇEKLEŞME TOPLAMI	2007 BAŞLANGIÇ ÖDENEĞİ
BÜTÇE GİDERLERİ TOPLAMI	209.411.421	247.597.000
01 - PERSONEL GİDERLERİ	127.094.542	145.624.000
MEMURLAR	119.687.939	134.855.784
SÖZLEŞMELİ PERSONEL	875.263	946.250
İŞÇİLER	5.455.963	7.374.000
GEÇİCİ PERSONEL	995.808	2.272.966
DİĞER PERSONEL	79.569	175.000
02 - SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	17.660.979	32.176.000
MEMURLAR	16.789.529	30.415.660
SÖZLEŞMELİ PERSONEL	47.872	269.490
İŞÇİLER	790.302	1.145.000
GEÇİCİ PERSONEL	33.276	345.850
DİĞER PERSONEL	0	0
03 - MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	33.921.466	31.123.000
ÜRETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI	0	0
TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI	10.108.136	10.644.254
YOLLUKLAR	629.392	882.105
GÖREV GİDERLERİ	195.654	81.689
HİZMET ALIMLARI	9.073.110	14.010.992
TEMSİL VE TANITMA GİDERLERİ	277.871	402.750
MENKUL MAL,GAYRİMADDİ HAK ALIM, BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	1.937.756	3.064.846
GAYRİMENKUL MAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	1.999.088	2.036.364
TEDAVİ VE CENAZE GİDERLERİ	9.700.459	0
04 - FAİZ GİDERLERİ	0	0
KAMU KURUMLARINA ÖDENEN İÇ BORÇ FAİZ GİDERLERİ	0	0

DİĞER İÇ BORÇ FAİZ GİDERLERİ	0	0
DIŞ BORÇ FAİZ GİDERLERİ	0	0
İSKONTO GİDERLERİ	0	0
KISA VADELİ NAKİT İŞLEMLERE AİT FAİZ GİDERLERİ	0	0
05 - CARİ TRANSFERLER	4.348.223	4.484.000
GÖREV ZARARLARI	2.999.777	3.510.000
HAZİNE YARDIMLARI	461.500	0
KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARA YAPILAN TRANSFERLER	800.000	960.000
HANE HALKINA YAPILAN TRANSFERLER	86.946	10.000
DEVLET SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINDAN HANE HALKINA YAPILAN FAYDA ÖDEMELERİ	0	0
YURTDIŞINA YAPILAN TRANSFERLER	0	4.000
GELİRDEN AYRILAN PAYLAR	0	0
06 - SERMAYE GİDERLERİ	26.386.211	34.190.000
MAMUL MAL ALIMLARI	6.920.615	14.640.000
MENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ	1.300.794	3.750.000
GAYRİ MADDİ HAK ALIMLARI	0	300.000
GAYRİMENKUL ALIMLARI VE KAMULAŞTIRMASI	0	0
GAYRİMENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ	15.482.032	9.600.000
MENKUL MALLARIN BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ	0	0
GAYRİMENKUL BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ	2.654.484	4.650.000
STOK ALIMLARI (SAVUNMA DIŞINDA)	0	0
DİĞER SERMAYE GİDERLERİ	28.286	1.250.000
07 - SERMAYE TRANSFERLERİ	0	0
YURTİÇİ SERMAYE TRANSFERLERİ	0	0
YURTDIŞI SERMAYE TRANSFERLERİ	0	0
08 - BORÇ VERME	0	0
YURTİÇİ BORÇ VERME	0	0
YURTDIŞI BORÇ VERME	0	0
09 - YEDEK ÖDENEKLER	0	0

**EK 13-BÖLÜM 2. EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT
BÜTÇE GİDERLERİNİN GELİŞİMİ**

OCAK GERÇEKLEŞME		ŞUBAT GERÇEKLEŞME		MART GERÇEKLEŞME		NİSAN GERÇEKLEŞME		MAYIS GERÇEKLEŞME	
2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007
14.693.285	17.788.664	11.796.188	14.362.547	14.937.242	17.769.194	18.767.643	21.055.513	20.164.972	19.104.381
12.504.144	15.282.445	9.076.399	10.783.240	9.883.363	11.332.612	11.340.999	12.468.541	10.956.283	12.962.598
12.281.873	15.052.706	8.480.727	10.375.729	9.397.637	10.813.583	10.490.072	11.645.667	10.209.445	11.409.997
94.383	100.742	85.811	54.593	55.467	95.707	89.675	96.627	60.890	60.839
127.888	128.997	320.535	277.824	425.953	220.476	596.580	557.177	340.960	1.355.294
0	0	184.704	71.520	0	199.530	152.120	126.077	342.080	125.469
0	0	4.622	3.574	4.306	3.316	12.552	42.993	2.908	10.999
1.965.985	2.213.939	1.404.459	1.585.247	1.386.475	1.568.616	1.429.343	1.623.616	1.402.274	1.788.461
1.944.276	2.192.746	1.332.426	1.525.344	1.336.859	1.521.469	1.330.171	1.515.721	1.339.075	1.511.562
3.232	5.374	4.163	4.007	4.164	1.326	4.364	2.517	4.214	13.577
18.477	15.819	63.106	54.042	45.452	37.497	91.221	105.138	50.866	260.439
0	0	4.764	1.854	0	8.324	3.587	240	8.119	2.883
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
223.156	212.280	1.144.827	1.914.060	2.237.559	2.851.703	3.761.717	3.604.291	2.864.563	3.029.610
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
221.114	206.195	196.775	436.371	794.706	449.398	1.527.217	1.159.482	817.943	646.354
0	0	9.916	8.925	13.240	38.377	45.150	100.583	57.211	45.244
1.488	500	550	2.000	5.309	97.673	4.895	7.017	142.849	1.500
554	5.585	391.037	921.919	558.529	921.445	858.017	1.208.313	560.145	1.143.645
0	0	0	0	0	10.220	10.685	45.990	44.725	63.811
0	0	0	0	14.788	40.649	77.884	196.454	131.412	224.011
0	0	0	0	13.902	100.830	137.123	241.933	206.361	229.200
0	0	546.549	544.845	837.085	1.193.111	1.100.746	644.519	903.917	675.845
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	80.000	133.300	80.000	66.700	80.290	219.776	1.924.751	1.614.225	0
0	0	0	0	0	0	0	1.684.461	1.499.938	0
0	0	0	0	0	0	0	0	58.934	0
0	80.000	133.300	80.000	66.700	80.290	200.000	240.290	0	0
0	0	0	0	0	0	19.776	0	55.353	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	37.203	0	1.363.145	1.935.973	2.015.808	1.434.314	3.327.627	1.323.712
0	0	37.203	0	42.917	378.263	319.993	299.374	154.315	174.358
0	0	0	0	0	1.563	5.265	72.226	19.370	124.992
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	1.320.228	1.408.913	1.689.950	1.062.148	3.153.509	1.002.354
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	135.171	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	12.063	600	566	433	22.008
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

**EK 13-BÖLÜM 3. EGE ÜNİVERSİTESİ'NİN 2006 VE 2007 YILLARINA AİT
BÜTÇE GİDERLERİNİN GELİŞİMİ**

HAZİRAN GERÇEKLEŞME		OCAK-HAZİRAN GERÇEKLEŞME TOPLAMI		ARTIŞ ORANI * (%)	OCAK-HAZİRAN GERÇEK. ORANI ** (%)		2007 YILSONU GERÇEKLEŞME TAHMİNİ
2006	2007	2006	2007		2006	2007	
15.398.261	16.208.412	95.757.591	106.288.711	11	46	43	272.883.277
10.557.085	11.778.500	64.318.273	74.607.936	16	51	51	160.771.966
9.816.435	11.187.358	60.676.189	70.485.040	16	51	52	150.000.000
56.967	62.575	443.193	471.083	6	51	50	950.000
491.641	523.750	2.303.557	3.063.518	33	42	42	7.374.000
181.410	27	860.314	522.623	-39	86	23	2.272.966
10.632	4.790	35.020	65.672	88	44	38	175.000
1.449.033	1.618.495	9.037.569	10.398.374	15	51	32	32.176.000
1.347.887	1.514.242	8.630.694	9.781.084	13	51	32	30.415.660
4.210	5.131	24.347	31.932	31	51	12	269.490
92.732	99.122	361.854	572.057	58	46	50	1.145.000
4.204	0	20.674	13.301	-36	62	4	345.850
0	0	0	0	0	0	0	0
2.428.663	2.282.719	12.660.485	13.894.663	10	37	45	41.261.311
0	0	0	0	0	0	0	0
449.226	562.216	4.006.981	3.460.016	-14	40	33	10.644.254
53.586	32.813	179.103	225.942	26	28	26	882.105
3.670	600	158.761	109.290	-31	81	134	220.000
714.984	1.085.308	3.083.266	5.286.215	71	34	38	14.010.992
35.438	21.886	90.848	141.907	56	33	35	402.750
186.179	142.626	410.263	603.740	47	21	20	3.064.846
126.827	99.441	484.213	671.404	39	24	33	2.036.364
858.753	337.829	4.247.050	3.396.149	-20	44	0	10.000.000
0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0

0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0
403.399	0	2.437.400	2.165.041	-11	56	48	4.484.000
0	0	1.499.938	1.684.461	12	50	48	3.510.000
402.566	0	461.500	0	-100	100	0	0
0	0	400.000	480.580	20	50	50	960.000
833	0	75.962	0	-100	87	0	10.000
0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	4.000
0	0	0	0	0	0	0	0
560.081	528.698	7.303.864	5.222.697	-28	28	15	34.190.000
226.160	184.530	780.588	1.036.525	33	11	7	14.640.000
80.514	97.930	105.149	296.711	182	8	8	3.750.000
0	0	0	0	0	0	0	300.000
0	0	0	0	0	0	0	0
109.208	244.938	6.272.895	3.718.353	-41	41	39	9.600.000
0	0	0	0	0	0	0	0
143.898	0	143.898	135.171	-6	5	3	4.650.000
0	0	0	0	0	0	0	0
301	1.300	1.334	35.937	2.594	5	3	1.250.000
0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	
0	0	0	0	0	0	0	
0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	
0	0	0	0	0	0	0	
0	0	0	0	0	0	0	

* $=\frac{(2007 \text{ Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme}-2006 \text{ Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme})}{2006 \text{ Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme}} * 100$ formülüyle hesaplanacaktır.

** 2006 yılı için $=\frac{2006 \text{ Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme}}{2006 \text{ Yılı Gerçekleşme Toplamı}}*100$; 2007 yılı için $=\frac{2007 \text{ Yılı Ocak-Haziran Gerçekleşme}}{2007 \text{ Yılı Başlangıç Ödeneği}}*100$ formülüyle hesaplanacaktır.