

DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMASINDA SIKLIKLA YAPILAN HATALAR

**Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı
Muhasebat Kontrolörü**

DEVLET MUHASEBESİ UYGULANMASINDA SIKLIKLA YAPILAN HATALAR

Kamuda bütün uygulamaların Anayasadan başlayarak kanun, tüzük ve yönetmelik, tebliğ, yönerge ve genelge şeklinde sıralanan yasal dayanakları vardır. Bu kapsamda, Devlet muhasebesinin dayandığı temel Kanun 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun yerini alan ve 1.1.2006 tarihi itibariyle bütün hükümleri ile yürürlüğe giren 24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur. Kanunda kamu gelir ve giderlerinin tanımı, mali işlemlere ilişkin ilke ve standartlar, kayıt zamanı, sınıflandırma esası, özellikli muhasebeleştirme işlemleri gibi hususlar hükme bağlanmıştır.

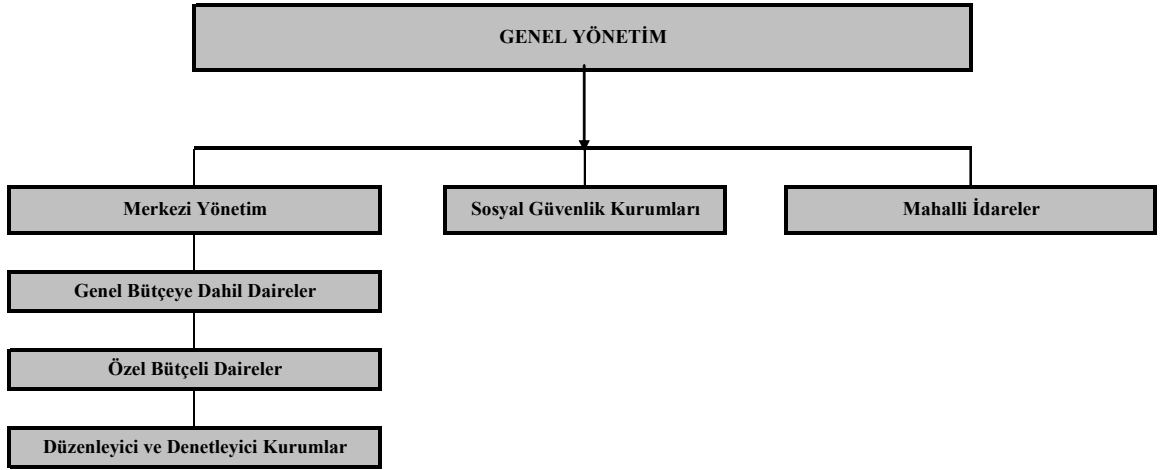
Diğer taraftan, münhasıran muhasebe sistemi ve idari düzenlemelere yönelik olarak da; Kanununun 49 uncu maddesinde; devlet muhasebesi uygulamalarına esas teşkil edecek muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulması öngörülmüştür. Bu kurul kurulup standart oluşturuncaya kadar yeni muhasebe sistemine yön verecek muhasebe ve raporlama standartları ile bu standartları da dikkate alarak kamunun tümünde uygulanacak çerçeve bir hesap planı oluşturulması, idarelerce düzenlenecek raporların şekil ve süreleri, ortak uygulama esasları ve detaylı hesap planlarının hazırlanması usul ve esaslarının Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür. Belirtilen kapsamda Maliye Bakanlığınca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmış ve 3 Mayıs 2005 tarih ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 8 Haziran 2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır.

Kapsama giren idareler bu Yönetmeliğe uygun olarak ve Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak suretiyle uygulamaya ilişkin idari düzenlemelerini (yönetmelik, yönerge gibi) ve detaylı hesap planlarını hazırlamışlardır. Kapsama giren idare ve kurumlar muhasebe kayıt ve işlemlerini Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve kendi idari düzenlemelerine göre gerçekleştireceklerdir. Aynı şekilde büyük defter düzeyindeki hesaplarından oluşan hesap planları ile dört düzeyli ve sekiz haneli ekonomik kodlardan oluşan yardımcı hesapların birleşiminden oluşan detaylı hesap planı idarelerin en detayda muhasebe kayıtlarına esas hesap planlarıdır. İşlemler niteliklerine göre detaylı hesap planlarında yer alan hesaplara kaydedilecektir. Bütçe ve faaliyet hesapları ile bu hesaplarla bağlantılı veya mali raporlarda kurumsal, fonksiyonel ve finans düzeyinde detay istenen işlemler bu kodlarla birlikte hesaplara kaydedilecek ve raporlanacaktır.

Bu çerçevede, genel bütçeli idarelerin muhasebe işlemlerine ilişkin Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı 3 üncü Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmış olup, yürürlükte dir. Kanununun 5436 sayılı Kanunla değişik 49

uncu maddesine göre Merkezi Yönetim Kapsamına giren idare ve kurumlar için hazırlanması gerek “merkezi yönetim muhasebe yönetmeliği” yürürlüğe girinceye kadar muhasebe kayıt ve işlemleri bu yönetmeliğe göre gerçekleştirilecektir. Aynı şekilde Genel bütçeye dahil idareler için muhasebe kayıtlarına esas “Detaylı Hesap Planı” da hazırlanmıştır.

2006 yılı başından itibaren aşağıdaki kurumların tamamında aynı standartta ve tahakkuk esasına dayanan bir devlet muhasebesi uygulamasına geçilmiştir.



Hazırlanan ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği¹ ile yürürlüğe konulmuş olan, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir.

Bu çalışma ile, yukarıda anılan kamu kurumlarındaki dört aylık muhasebe uygulamasında sıklıkla görülen hataları ve bunların çözüm yollarını göstermek amaçlanmaktadır.

¹ 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1- HESAP BAKİYESİ HATALARI

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (Bundan böyle Yönetmelik olarak anılacaktır.) ile her hesabın bakiyesi bir anlam ifade eder duruma gelmiştir. Hesaplar niteliklerine göre Detaylı Hesap Planlarında sınıflandırılmıştır. Hesap planları ana hesap grubu bazında aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

1-Dönen Varlıklar

2-Duran Varlıklar

3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5-Özkaynaklar

6-Faaliyet Hesapları

7-Maliyet Hesapları

8- Bütçe Hesapları

9-Nazım Hesaplar

1 kodu ile başlayıp 5 koduna kadar devam eden hesaplar bilanço hesabıdır. Bilanço; belli bir tarihte varlıkları, yükümlülükleri ve öz kaynakları gösteren tablodur. Kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını verir. Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar buldukları grupta eksi değer olarak gösterilir.

Bu nedenle; Bilançonun aktifinde yer alan, 1 ve 2 kod numarası ile başlayan hesaplar, (aktif düzenleyici 103, 106, 257, 268 ve 299 numaralı hesaplar ile tek hazine sistemindeki dönem sonları dışında 102 nolu hesap hariç) ya bakiye vermeyecek ya da borç bakiyesi verecektir. İstisna olan aktif düzenleyici hesaplar hariç olmak üzere, 1 ve 2 kodu ile başlayan hesaplar kesinlikle alacak bakiyesi vermeyecektir.

Bilançonun pasifinde yer alan, 3 ve 4 kod numarası ile başlayan hesaplar, (pasifi düzenleyici hesaplar hariç) ya bakiye vermeyecek ya da alacak bakiyesi verecektir. Pasifi düzenleyici hesaplar hariç olmak üzere, 3 ve 4 kodu ile başlayan hesaplar kesinlikle borç bakiyesi vermeyecektir.

Faaliyet Hesapları 6 Bütçe Hesapları ise 8 kodu ile başlamaktadır. Bu hesaplar dönem içinde niteliklerine uygun bir şekilde bakiye verecek; ancak **dönem sonunda kesinlikle bakiye vermeyecektir**. Muhasebe birimlerinde, aralık ayı işlemlerinin yapılmasını takiben geçici mizan çıkarılacak ve geçici mizanda bakiyeleri bulunan faaliyet ve bütçe hesaplarının tamamı dönem sonu işlemleri yapılarak kapatılacaktır.

Böylece, kesin mizanda bu hesapların bakiyesi bulunmayacak, bu hesaplara ilişkin tek bir sonuç, dönem faaliyet sonucu olarak 590 veya 591 nolu hesap aracılığıyla bilançoya aktarılacaktır.

Nazım Hesaplar ana hesap grubu; varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır. Bu ana hesap grubunun altında aşağıdaki hesap grupları bulunması zorunludur.

90- Ödenek Hesapları

91- Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

92- Taahhüt Hesapları

93- Verilen Garanti Hesapları

Bu hesap gruplarının altındaki hesaplar **mutlak suretle karşılıklı çalışacaktır.** Yani, 90 nolu yardımcı hesap grubunun altında yer alan hesapların herhangi birinin karşılığında yine bu yardımcı hesap grubunun altındaki bir hesap çalışmak zorundadır. Bunun tek bir istisnası dahi yoktur. Bu nedenle de yukarıda anılan **hesap gruplarının bakiyesi her zaman sıfır olmak zorundadır.**

Üç düzeyli ana hesaplar nasıl bakiye veriyorsa bu hesaba ait yardımcı hesaplarında aynı yönde bakiye vermesi gerekir. Örneğin, 250 Arazi ve Arsalar Hesabının ya bakiye vermemesi gerekir ya da borç bakiyesi vermesi gerekir. Kesinlikle alacak bakiyesi veremez. 250 Arazi ve Arsalar Hesabının yardımcı hesaplarının tamamının da ya bakiye vermemesi ya da borç bakiyesi vermesi zorunludur.

Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneğinin web sitesinde yer alan "Detaylı Hesap Planı Bakiyeleri Tablosu" başlıklı çalışmada, tahakkuk esaslı muhasebenin üzerinden uygulandığı detaylı hesap planı ve bu hesap planında yer alan tüm hesapların hangi durumlarda nasıl bakiye vereceği uygulayıcılara bir referans olarak bulunmaktadır.

2- YARDIMCI DEFTER – YEVMİYE DEFTERİ – MİZAN EŞİTLİĞİNİN BULUNMAMASI²

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde işlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedilmekte; buradan da usulüne göre büyük defter hesaplarına ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılmaktadır. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar, mutlaka başka bir hesap ya da hesapların da alacağına kaydedilmektedir.

Gerek, çeşitli muhasebe birimlerinin mizanlarında gerekse konsolide mizanlar üzerinde, yapılan incelemelerde, mizanda borç alacak farklılıkları bulunduğu görülmektedir. Bu nedenle, muhasebe sisteminde yapılan tüm incelemelerde **öncelikle yardımcı defter, yevmiye defteri ve mizan cetveli eşitliği aranmalı, varsa hatalar giderilmelidir.**

Muhasebe birimlerinde, yevmiye defterinde ve mizanda mutlak suretle borç ve alacak eşitliğinin sağlanması gerekmektedir. Yevmiye defterinin, borç genel toplamının mizanın borç genel toplamına; alacak genel toplamının da mizanın alacak genel toplamına eşit olması gerekmektedir.

² Mali Kılavuz

3- HATALI İŞLEMLERİN MUHASEBE KAYITLARI İLE DÜZELTİLMEMESİ

Yeni muhasebe sisteminde, yapılan muhasebe hatalarının yine muhasebe kaydı ile düzeltilmesi zorunluluğu, hem Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde hemde alt düzenlemelerde yer almaktadır. Kurumsal, fonksiyonel ve finansal kodlarda yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi durumu hariç olmak üzere, yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık **ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir.**

Bu durum Yönetmelikte muhasebe standardı olarak şu şekilde ifade edilmektedir; “Devlet muhasebesi uygulayan 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.”

Bilindiği üzere Genel Yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde kurulan yeni muhasebe sistemi; hem nakit esasına göre bütçe uygulamalarını hem de tahakkuk esasına göre faaliyet sonuçlarını izleyebilmekte ve bütçe hesaplarına yapılan kayıtlarda, yansıtma hesapları da kullanılmaktadır. Bu nedenle bütçe hesaplarının bulunduğu yevmiyelerde yapılan hatalarda düzeltme işlemlerinde yansıtma kayıtlarının da düzeltilmesi gerekecektir.

Örneğin; Genel Bütçe Kapsamındaki bir kamu idaresinde 800-Bütçe Gelirleri Hesabının 04.03.02.01 ayrıntı koduna tahakkuklu bir bütçe geliri kaydı yapılmış ve yapılan denetimde bütçe geliri ayrıntı kodunun yanlışlıkla 04.03.02.01 koduna yazıldığı ve doğru kodun 03.02.01.02 olması gerektiği sonucuna varılmışsa bunun muhasebe kaydı ile düzeltilmesi gerekecektir.

Başta yapılan hatalı kayıt;

----- / -----

100- Kasa Hesabı

800- 04.03.02.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

805- Gelir Yansıtma Hesabı

120- 04.03.02.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.

----- / -----

Bu kaydı düzeltmek için yapılacak olan düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----

800- 04.03.02.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

800- 03.02.01.02 Bütçe Gelirleri Hesabı

----- / -----

120- 04.03.02.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.

805- Gelir Yansıtma Hesabı

----- / -----

805- Gelir Yansıtma Hesabı

254.01- Taşitlar Hesabı

----- / -----

Satılarak paraya çevrilen taşit daha önce kayıtlarda olmayan bir varlıksa bu kayıtların haricinde ayrıca taşıtın kayıtlardan çıkarılma değeriyle kayda alınması gerekecektir. Bu da;

----- / -----

254.01- Taşitlar Hesabı

500.02.03.05- Net Değer Hesabı

----- / -----

şeklinde olacaktır.

Örneğin; emanetler hesabına (3984 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edilen Reklam Geliri) alacak kaydedilmesi gerekirken yanlışlıkla Bütçe Gelirleri Hesabına (Tahakkuklu Beyana Dayanan Gelir Vergisi olarak) alacak kaydedilen 10.000 YTL'nin düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----

800.01.01.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı 10.000.-

(Beyana Dayanan Gelir Vergisi)

333.09.13 Emanetler Hesabı 10.000.-

(3984 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edilen Reklam Gelirleri)

----- / -----

120.01.01.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hesabı 10.000.-

(Bey.Day. Gel. Ver.)

805 Gelir Yansıtma Hesabı 10.000.-

----- / -----

4- TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE UYGULAMASI ÖNCESİNDE HATALI YARDIMCI HESAPLARA KAYIT YAPILMASINDAN KAYNAKLANAN HATALAR

Muhasebe birimlerinin hesapları, belirli dönüşüm metotları kullanılarak yeni muhasebe sistemindeki hesaplara dönüştürülmüş ve 500- Net Değer Hesabı'nın 01.01 numaralı "ilk yıl denge kaydı" isimli yardımcı hesap kodu kullanılarak bir no.lu açılış kayıtları oluşturulmuştur.

2006 yılı öncesinde kısmen ya da tamamen nakit esasına dayanan muhasebe sistemleri uygulayan kamu idarelerinin, muhasebe uygulamalarındaki hataların yeni sisteme de taşındığı görülmektedir.

Örneğin; kişi malı bir menkul kıymet, yanlışlıkla hazine malı menkul kıymet yardımcı koduna kaydedilmişse, bu durumda devir, 117-Menkul Varlıklar Hesabına borç 500-Net Değer Hesabına alacak kaydı ile yapılacaktır. Oysa devrin, 912-Kişi Malı Menkul Kıymetler Hesabına borç, 913-Kişi Malı Menkul Kıymet Emanetleri Hesabına alacak kaydı ile yapılması gerekirdi.³

Herhangi bir muhasebe biriminde bunun gibi bir hata yapılmışsa bu hatanın muhasebe kaydı ile aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gerekir.

----- / -----

500.01.01 Net Değer Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

----- / -----

912 Kişi Malı Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişi Malı Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

----- / -----

Görüldüğü gibi küçük bir yardımcı hesap kodu hatasının yeni sistemde düzeltilmesi için 2 aşamalı bir düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

³ Güncel Mevzuat

5- ALINAN ÇEKLER HESABINDA YAPILAN HATALAR

2006 yılı öncesinde uygulanan Devlet Muhasebesi Sistemlerinin büyük kısmında Alınan Çekler Hesabı bulunmamaktaydı. Alınan çekler nakit gibi değerlendirilmekte ve kasa hesabında izlenmekteydi.

Yönetmelikte, alınan çeklerin, kasa hesabı yerine “Hazır Değerler” yardımcı hesap grubu içerisinde yer alan “101-Alınan Çekler Hesabı”nda izlenmesi öngörülmüştür. Muhasebe birimleri ya da muhasebe yetkilisi mutemetleri muhasebe birimine hitaben düzenlenmiş banka veya özel finans kurumlarının çeklerini kabul edeceklerdir. Alınan çekler önceki uygulamada olduğu gibi çizgili çek haline getirilecek ve bloke edilenler hariç olmak üzere muhasebe birimine verildiği veya bundan en çok bir gün önceki tarihi taşıması gerekecektir. Çeklerin bankaya gönderilmesinde ise teslimat müzekkeresi kullanılacaktır.

Muhasebe birimlerinin kayıtları konsolide edildiğinde alınan çekler hesabının yardımcı hesapları arasında rakamsal uyumsuzluklar olduğu dikkati çekmektedir. Muhasebe biriminde bulunan bir çek teslimat müzekkeresi düzenlenmek suretiyle bankaya gönderildiğinde,

----- / -----

101.2 Alınan Çekler Hesabı

101.1 Alınan Çekler Hesabı

----- / -----

kaydının yapılması gerekmektedir. Bu kaydın çoğunlukla muhasebe birimlerinde yapılmadığı görülmektedir.

Yine bir çok mahalli idare muhasebe biriminde teslim alınan çekler muhasebe birimlerince hiç kaydedilmemekte, bankaca paraya çevrilen çekler doğrudan bankaya borç kaydedilmektedir. Bu yanlış uygulamaya da bir an önce son verilerek alınan ve gönderilen çeklerle ilgili doğru bir kayıt sisteminin kurulması gerekmektedir.

6- MUHASEBE BİRİMLERİNDE YAPILAN DÖVİZ İŞLEMLERİNDE SIKLIKLA GÖRÜLEN HATALAR

Muhasebe birimi veznelerince tahsil edilen veya her ne şekilde olursa olsun muhasebe birimlerinin banka hesaplarına intikal eden konvertibl döviz tutarları ile bunlardan yapılan ödeme, iade ve göndermeler "105-Döviz Hesabı"nda izlenecektir. Uygulamada konvertibl olmayan yabancı paralarında döviz hesabında izlendiği görülmektedir. Konvertibl olmayan yabancı paralar döviz hesabında değil "117-Menkul Varlıklar Hesabı"nda izlenecektir.

Genel bütçe kapsamı dışında yer alan kamu idarelerinin hesaba döviz alma işlemi sırasında dikkat etmeleri gerekenler şunlardır;

1- Kurum malı olarak muhasebe birimlerine teslim edilen ya da mevzuatı gereği döviz cinsinden bütçeye gelir kaydedilmek üzere tahsil edilen konvertibl yabancı paralar, tahsil edildiği veya teslim alındığı günkü T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden "105-Döviz Hesabı"na borç "600- Gelirler Hesabı"na alacak kaydedilecek bu tutarlar aynı zamanda gelir yansıtma hesabı aracılığıyla "800-Bütçe Gelirleri Hesabı"na alacak kaydedilecektir.

2- Muhasebe birimlerince kişilere ait olarak teslim alınan konvertibl yabancı paralar, işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden "105-Döviz Hesabı"na borç ilgili emanet karakterli hesaba alacak kaydedilecektir.

3- Muhasebe birimlerince, mevzuatı gereği, ihale teminatı olarak kabul edilen konvertibl dövizler, alındığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden, "105-Döviz Hesabı"na borç "330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı"na alacak kaydedilecektir.

4- Teminat olarak teslim edilen kişi malı dövizlerden her hangi bir nedenle gelir kaydedilmesi gerekenler, kayıtlı değerleri üzerinden bir taraftan "105-Döviz Hesabı"na alacak "330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı"na borç kaydedilecek diğer taraftan da, işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden 105-Döviz Hesabı"na borç "600-Gelirler Hesabı"na alacak kaydedilecektir. Aynı zamanda bütçe geliri kayıtları da yapılacaktır.

5-Tahsil edilen kurum malı dövizlerin tamamı, kişilere ait dövizlerinse, miktarı Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarı aşanlar, muhasebe birimlerinin hesabının bulunduğu banka şubesi nezdinde açtırılacak olan döviz tevdiat hesabına gün sonlarında yatırılmalıdır.

6- Muhasebe birimleri döviz mevcutlarını gün sonlarında T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerleyeceklerdir.

Muhasebe yetkilisi mutemetlerince döviz tahsilinde dikkat edilmesi gereken hususla ise aşağıdadır;

1- Muhasebe yetkilisi mutemetlerince, döviz cinsinden tahsil edilen tutarlar için ayrı defterler kullanılmalıdır.

2- Tahsil edilen dövizler, tahsil edildikleri tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınmak suretiyle ve gelir türleri itibariyle ayrı ayrı kaydedilmelidir. Ayrıca, defterde döviz cinsinden miktarlarda belirtilmelidir.

3- Muhasebe biriminin bulunduğu yer dışında muhasebe birimine bağlı olarak görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsil edilen dövizler, bulunulan yerdeki T.C. Merkez Bankası veya T.C. Ziraat Bankası şubeleri aracılığıyla, muhasebe biriminin döviz tevdiat hesabına aktarılmalıdır.

Döviz hesabından yapılan göndermelerde, "106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı" kullanılacaktır. Döviz hesabından ilgililere ödenecek veya hesaba gönderilecek olan dövizler için döviz gönderme emri düzenlenecektir. Gönderme emrinde, gönderilecek dövizin hangi belge karşılığında ödeneceği de açıklanacaktır.

Gönderme emri, muhasebe yetkilisi tarafından görevlendirilecek bir memur tarafından banka yetkililerine zimmetle teslim edilir. Bu konuda görevlendirilecek memurun adı, soyadı ve imza örneği daha önce bankaya yazılı olarak bildirilir. Teslim işlemi, iki nüsha olarak düzenlenen "gönderme emri teslim tutanağı"nın banka yetkilisine imzalatılması suretiyle gerçekleştirilir. Tutanağın ilk nüshası bankada alıkonulur, ikinci nüshası ise görevli memura geri verilir ve bu nüsha açılacak ayrı bir dosyada tarih sırasına göre saklanır. Bankaca, "gönderme emri"nin bir nüshası alıkonulup, bir nüshası paranın gönderilmesi veya istenilen hesaba aktarılmasından sonra onaylanarak banka hesap özet cetveli ile birlikte muhasebe birimine iade edilir.

Döviz Hesabı İle İlgili Örnek Uygulamalar

1- Muhasebe birimine, kurum malı olarak 1000 dolar ve geçici teminat olarak 500 dolar intikal etmiştir. T.C. Merkez Bankası Dolar Satış Kuru:1,3500

----- / -----	
105.1.1.2 Döviz Hesabı	1.350.-
105.1.2.2 Döviz Hesabı	675.-
600 Gelirler Hesabı	1.350.-
330.2.1.1 Alınan Depozito ve Teminatlar Hs.	675.-
----- / -----	
805 Gelir Yansıtma Hesabı	1.350.-
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	1.350.-
----- / -----	

Bu örnekte, muhasebe birimine teslim edilen konvertibl dövizler, teslim alındığı günkü T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden kaydedilmelidir. Geçici teminat olarak alınan dövizler "330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı"na kurum malı olarak alınan dövizler ise gelirler ve bütçe gelirleri hesaplarına kaydedilmiştir.

2- Söz konusu kurum malı döviz bankaya gönderilmiştir.

----- / -----	
108.3 Diğer Hazır Değerler Hesabı	1.350.-
105.1.1.2 Döviz Hesabı	1.350.-

Bankadan gelen hesap özetinden söz konusu tutarın döviz tevdiat hesabına giriş kaydının yapıldığı anlaşılmıştır.

----- / -----	
105.2.1.2 Döviz Hesabı	1.350.-
108.3 Diğer Hazır Değerler Hesabı	1.350.-

3- Gün sonunda T.C. Merkez Bankası Döviz Satış Kurununun 1.3600 olduğu görülmüştür. Gün sonunda yapılması gereken değerlendirme aşağıdadır.⁴

----- / -----	
105.2.1.2 Döviz Hesabı	10.-
600.11.1.2.1 Gelirler Hesabı	10.-

4- Söz konusu tutarın bir giderin ödemesinde kullanılması döviz gönderme emriyle bankaya bildirilmiştir.

----- / -----	
630 Giderler Hesabı	1.360.-
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	1.360.-

----- / -----	
830 Bütçe Giderleri Hesabı	1.360.-
835 Gider Yansıtma Hesabı	1.360.-

Bankadan gelen hesap özetinden ilgilinin parayı çektiği anlaşılmıştır.

⁴ Mahalli idareler için hazırlanan hesap planınının 600 Gelirler Hesabınının 11.1.2.2 numaralı yardımcı hesap kodununun, "Kurumdaki emanet yabancı paralardan kaynaklananlar" Başlığını taşıdığından hareketle ve Taslak Yönetmelikte de açık bir hüküm bulunmadığı göz önüne alınarak emanet dövizlerin değerlemesinin de gelir ve gider kaydedileceği sonucu çıkarılmaktadır. Ancak, bu doğru bir muhasebeleştirme anlayışı değildir. Emanet dövizlerin değerinin artması ya da azalması kurum açısından gelir ya da gider değildir.

106 D6viz G6nderme Emirleri Hesabı 1.360.-

105.2.1.2 D6viz Hesabı 1.360.-

----- / -----

7- DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABININ KULLANILMASI GEREKEN DURUMLAR

Yönetmelikte, “108- Diğer Hazır Değerler Hesabı”nın kullanılması ile amaçlanan, muhasebenin her zaman fiili durumu göstermesi gerektiği ilkesi gereği fiili durum ile kaydi durum arasındaki var olan farklılıkları gidermektir. 108 hesap numaralı Diğer Hazır Değerler Hesabının kullanıldığı durumları aşağıdaki şekilde sayabiliriz;

Genel Bütçe kapsamı dışındaki kurumlarda;

1- Kasa varlığından bankaya yatırılmak üzere gönderilen tutarlar 108 nolu Hesaba borç kaydedilir.

2- Bankaya yatırılmak üzere gönderilen döviz karşılığı tutarlar 108 nolu Hesaba borç kaydedilir.

3- Kasa ihtiyacı için veznedar adına düzenlenen çek tutarları 108 nolu Hesaba borç kaydedilir.

4- Diğer hazır değer niteliğindeki posta pulu vb. değerler 108 nolu Hesaba borç kaydedilir.

Genel Bütçe kapsamı içinde yer alan kamu idarelerinde;

1- Kasa ihtiyacı için bankadan çekilecek paralar için veznedar adına düzenlenen çek tutarları ve bunlardan tahsil edilip kasa varlığına dâhil edilen tutarlar için,

2- Kasa fazlası paraların veznedarla bankaya gönderilmesinde,

3- Tahsil edilen kurum malı dövizlerin kurum hesabının bulunduğu banka şubesi nezdinde açtırılacak döviz tevdiat hesabına gün sonlarında yatırılması durumunda,

4- Tutarı, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarı aşan kişilere ait dövizler, kurum hesabının bulunduğu banka şubesi nezdinde açtırılacak döviz tevdiat hesabına gün sonlarında yatırılması durumunda,

5- Bankadan gönderilecek dövizler için düzenlenen döviz gönderme emirleri karşılığı,

6- Dolaşımdan kaldırılması nedeniyle değiştirilmesi gereken madeni paraların Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine teslim edilmesi halinde,

7- Hazır değerler hesap grubunda sayılan hesaplar içerisinde tanımlanmayan ve niteliği itibarıyla hazır değerler hesap grubunda izlenmesi gereken diğer hazır değerler,

“108 – Diğer Hazır Değerler Hesabı”nda izlenir.

Muhasebe birimleri mizanında “108 – Diğer Hazır Değerler Hesabı” ya hiç yer almamakta ya da çok küçük rakamlar ihtiva etmektedir. Getirilen yeni muhasebe anlayışına uygun olarak, kaydi durumla fiili durumun her zaman aynı olmasını sağlayacak mekanizmalar muhasebe birimlerinde biran önce kurulmalıdır.

8- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABININ KULLANIMINDA YAPILAN HATALAR

Genel Bütçe kapsamı dışında yer alan kamu idarelerinde, 2006 yılından önce başladığı halde henüz tamamlanmayan sermaye yatırımlarına ilişkin ilk hakediş ödemesi yapıldığı tarihte, (eğer bu tarihte yapılamamışsa mecburen sonraki bir tarihte) 2006 yılından önce ödenen hakediş bedellerinin; “258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” borç, “500-Net Değer Hesabı”na alacak kaydedilerek hesaplara alınması gerekmektedir. Bu kayıt muhasebe işlem fişiyile yapılacaktır. Söz konusu yapılmakta olan yatırıma ait geçmiş yıllar ödemelerini gösteren taahhüt kartının onaylı bir örneği de muhasebe işlem fişine eklenecektir.

Muhasebe birimlerinde bu kaydın, genel olarak henüz yapılmadığını söyleyebiliriz. Yapılmakta olan yatırımlar, bütçeye gider kaydıyla ödendiğinde bir taraftan yapılmakta olan yatırımlar hesabına borç ilgili hesaba alacak diğer taraftan bütçe giderleri hesabına borç gider yansıtma hesabına alacak kaydedilecektir. Bütçeye gider kaydıyla edinilen yapılmakta olan yatırımlara ilişkin ödeneklerin, bütçenin ekonomik sınıflandırmasında “Sermaye Giderleri” bölümüne ait olması gerekir.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıklardan, geçici kabul işlemi yapılanlar ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacaktır.

9- GİDER TAAHHÜTLERİ KAYITLARININ YAPILMASI

2006 yılından önce girişilen taahhütlerden henüz kayda alınmamış ve tamamlanmamış olanların tamamlanmayan kısmının, kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu işlem taahhüt kartlarından yararlanılarak katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden "920-Gider Taahhütleri Hesabı"na borç, "921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı"na alacak kaydedilerek yapılacaktır. Kaydın yapıldığı muhasebe işlem fişine taahhüt kartının onaylı bir örneği bağlanacaktır.

10- BÜTÇE GELİRLERİNDEN RED VE İADELER HESABI

Bütçelerin analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmasında ve uygulanmasında yapılan önemli bir değişiklik, bütçe gelirlerinden yapılacak red ve iadelerin bütçe gideri olarak gösterilmeyerek, iadesi gereken tutarların bütçe gelirlerinden düşülmesidir. Bu kapsamda bütçe gelirlerinden yapılacak red ve iadelerin bütçe gelirlerinden azalma suretiyle izlenmesine olanak sağlamak amacıyla "603-Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı" ihdas edilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, hesaba ilişkin muhasebeleştirme işlemini görmek için bir örnek yapılacak olursa, mükellefe 50.000.- YTL tutarında KDV iadesi yapılacağı tespit edilerek söz konusu tutar emanete alınmıştır.

----- / -----	
810.01.04.01.01 Bütçe Gel. Red ve İadeler Hs. (KDV İadeleri)	50.000.-
333.02.03.02 Emanetler H. (3065 s.Kanun Ger. Yap. KDV İst.)	50.000.-
----- / -----	
630.11.01.04.01 Giderler Hs. (Dahilde Alınan KDV.)	50.000.-
805 Gelir Yansıtma Hesabı	50.000.-
----- / -----	

Burada katma değer vergisi iade işlemi, bütçe giderleri içinde bir red ve iade tertibi açılmadığı için bütçe açısından bütçe gelirlerinden indirim olarak değerlendirilmekte ve "810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı"nda muhasebeleştirilmekte ve bütçeleştirilmektedir. "810- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı" bütçe gelirlerinden indirimleri gösteren ve borç bakiyesi veren bir hesaptır. Bu hesap, dönem sonunda "895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı" ile karşılıklı çalıştırılarak kapatılacaktır.

Bütçe gelirlerinden red ve iadeler hesabının yansıtılmasında ise bütçe gelirleri hesabının yansıtılmasında olduğu gibi "805-Gelir Yansıtma Hesabı" çalıştırılacaktır. Yansıtma hesabının karşılığında ise bu örnekte "630-Giderler Hesabı"nın 11 kodu çalıştırılmıştır. Yukarıda anılan işlem eğer bir gelir düzeltici işlem olsaydı bu tutar "600-Gelirler Hesabı"ndan düşülecekti.

11- BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde,

1- Başka saymanlıkların kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlardan saymanlık tarafından tahsili yazıyla istenenler,

2- İcra ve diğer dairelerden gelen **haciz kararları**,

3- Aşağıda belirtilen diğer alacakların izlenmesi için,

“948- Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı” ihdas edilmiştir. Hesaba ilişkin yardımcı hesap kodları aşağıdadır.

948			BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI
948	01		Başka Muhasebe Birimleri Adına İzlenen Alacaklar
948	01	01	Haciz Kararına Dayanan Vergi Borcu
948	01	02	Kişi Borcu
948	01	09	Diğer
948	02		İcra Daireleri Adına İzlenen Alacaklar
948	02	01	Normal İcra Kesintisi
948	02	02	Nafaka Kesintisi
948	02	03	Taahhütlü İcra Kesintisi
948	03		Diğer Daireler Adına İzlenen Alacaklar
948	03	02	SSK Primi Alacakları
948	03	09	Diğer
948	90	01	2005 Yılından Devreden Silinen Kodlara Ait Başka Muhasebe Birimleri Adına İzlenen Alacaklar
948	99		Diğer Alacaklar

Borçlular defterinde de kayıtlı olan ve yukarıda çeşitleri belirtilen tutarlar, “948- Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı”na borç “949-Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı”na alacak kaydedilecektir.

Muhasebe birimlerinde, başka birimlerden bildirilen tutarların bu hesaba alınıp alınmadığına, bu hesaba alınması gereken tutarların muhasebe birimlerince, gerek ilgili mevzuatı gerekse Yönetmelik gereği izlenip izlenmediğine, hesaplardan çıkarılması gereken tutarların zamanında hesaplardan çıkarılıp çıkarılmadığına bakılmalıdır.

Bu işlemlerin daha kolay yürütülebilmesi için say2000i de gerekli modüller kurularak kullanıcı dostu programlar oluşturulmalıdır.

12- MADDİ DURAN VARLIKLARIN KAYITLARA ALINMASI VE ELDEN ÇIKARILMASI İŞLEMLERİ

Herhangi bir nedenle kayıtlarda olmayan bir varlık elden çıkarılırsa önce elden çıkarılma değeri ile kayıtlara alınması gerekir. Eğer bu yapılmadan varlık elden çıkarılırsa, her zaman borç bakiyesi vermesi gereken ve duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan maddi duran varlıklar, alacak bakiyesi verecektir.

Bir çok muhasebe biriminde yukarıda belirtilen işlem yapılmadığı için maddi duran varlık hesaplarına ilişkin bir çok yardımcı hesabın alacak bakiyesi verdiği görülmektedir. Bu durumun acilen düzeltilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kayıtlarda olmayan varlıklardan elden çıkarılanlar, "500- Net Değer Hesabı"nın ilgili ayrıntı kodlarına alacak, söz konusu maddi duran varlık hesaplarına ise topluca muhasebe işlem fişiyle borç kaydedilmelidir.

Aşağıda maddi duran varlıkların kaydı detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

12.1 Genel Bütçe Kapsamı Dışındaki Kamu İdarelerinde Varlıkların Kaydedilmesi⁵

Genel bütçe kapsamı dışındaki, özel bütçeli idareler, üniversiteler, düzenleyici denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler (İl ve ilçe özel idareleri, belediyeler, belediye işletmeleri, mahalli idare birlikleri) için maddi duran varlık kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

A- Maddi Duran Varlığın Bütçeye Gider Kaydedilmek Suretiyle Satın Alınması

5.900.- YTL bedelle muhtelif büro demirbaşı satın alınmıştır.⁶

255- Demirbaşlar Hesabı	5.900,00.-	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		37,50.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		5.862,50.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.900,00.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		5.900,00.-

B- Kayıtlarda Olmayan Maddi Duran Varlığın Kayıt Altına Alınması

Henüz muhasebe kayıtlarında olmayan bir demirbaş 47.000.- YTL bedelle kayıtlara alınmıştır.

255- Demirbaşlar Hesabı	47.000.-	
500- Net Değer Hesabı		47.000.-

⁵ Mali Kılavuz

⁶ Söz konusu kamu idaresi katma değer vergisi mükellefi değildir. Damga vergisi dışındaki olası kesintiler ihmal edilmiştir.

C- Maddi Duran Varlıkların Satış İşlemlerinin Kaydedilmesi⁷

Kayıtlı değeri 20.000.- YTL ve birikmiş amortismanı 16.000.- YTL olan demirbaş, 14.000.- YTL'ye satılmış ve bedeli tahsil edilmiştir.

102- Banka Hesabı	14.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	16.000.-	
255- Demirbaşlar Hesabı		20.000.-
600- Gelirler Hesabı		10.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	14.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		14.000.-

D- Maddi Duran Varlıklar İçin Dönem Sonlarında Amortisman Ayrılması Kaydı

4.200.- YTL bedelle bir demirbaş satın alınmış ve yıl sonunda 10 yıl yararlanma süresi dikkate alınarak amortisman ayrılmıştır.

255- Demirbaşlar Hesabı	4.200,00.-	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		31,50.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		4.168,50.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	4.200,00.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		4.200,00.-

Yıl sonlarında (31.12 tarihinde) amortisman ayrılması kaydı;⁸

630- Giderler Hesabı	420.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		420.-

E- Maddi Duran Varlıklar İçin Dönem Sonlarında Yeniden Değerleme Yapılması ve Amortisman Ayrılması İşlemi

Demirbaşın hesaplarda kayıtlı değeri 40.000.- YTL'dir. Birikmiş amortismanı 24.000.- YTL'dir.

⁷ Genel bütçe kapsamında yer almayan bazı kamu idarelerinin muhasebeye yönelik düzenlemelerinde maddi duran varlık satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde burada belirtilen yöntemler dışında başka yöntemler belirlenmiştir. Ancak, maddi duran varlık satışına yönelik doğru kayıt burada anılan kayıttır. Dikkat edilmesi gereken bu işlem sonucunda ister gelir isterse gider doğmuş olsun kayıt yapılması gereken yardımcı hesap kodu "değer ve miktar değişimleri"dir.

⁸ Söz konusu amortismanın hangi maddi duran varlıkla ilgili olduğu mutlaka ayrı bir modül aracılığıyla izlenmelidir. Herhangi bir varlığın hangi kuruma ait olduğu, hangi fonksiyon için edinildiği, amortismanı, yeniden değerlemesi ve net değeri bir çırpıda bulunabilecek bir maddi duran varlık modülü bulunmalıdır.

Yıl sonunda %10 yeniden değerlendirme oranı tespit edilmiştir. Demirbaşın yararlanma süresi 5 yıldır.

255- Demirbaşlar Hesabı	4.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		2.400.-
522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı		1.600.-

630- Giderler Hesabı	8.800.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		8.800.-

F- Maddi Duran Varlıkların Hurdaya Ayrılması Kaydı

Kayıtlı değeri 9.000.- YTL olan ve 1.800.- YTL birikmiş amortismanı bulunan demirbaşın kullanım olanağı kalmamıştır.

294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	9.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.800.-	
255- Demirbaşlar Hesabı		9.000.-
299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		1.800.-

G- Maddi Duran Varlıkların Bağışlanması İşlemleri

1. Bağışlanan Kamu İdaresinin Kaydı;

255- Demirbaşlar Hesabı	XXX	
600- Gelirler Hesabı		XXX
805- Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		XXX

2. Bağışlayan Kamu İdaresinin Kaydı;

630- Giderler Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
255- Demirbaşlar Hesabı		XXX

H- Hakediş Ödenmesi Suretiyle Maddi Duran Varlık Edinilmesi İşlem Süreci⁹

-Kamu idaresince, yol yapımı için ihaleye çıkmıştır. İhaleyi 800.000.- YTL fiyat teklifi veren müteahhit kazanmıştır. Müteahhitten % 6 oranında kesin teminat mektubu alınmış ve sözleşme imzalanmıştır. Sözleşmeye göre yıllara sari olmayan bu işle ilgili müteahhide teminat mektubu karşılığında %10 oranında avans verilmiştir.

1. Müteahhitten sözleşme bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat mektubu alınması kaydı;

910- Teminat Mektupları Hesabı	48.000.-	
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı		48.000.-

2. Girişilen taahhüdün taahhüt kartına dayanılarak hesaplara kaydedilmesi kaydı;

920- Gider Taahhütleri Hesabı	800.000.-	
921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı		800.000.-

3. Avans verilmesi kaydı;

259- Yatırım Avansları Hesabı	80.000.-	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		600.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		79.400.-

4. Avans karşılığı avans teminat mektubu alınması kaydı;

910- Teminat Mektupları Hesabı	80.000.-	
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı		80.000.-

Yol yapım işi ile ilgili müteahhit 500.000.- YTL + KDV tutarında ilk hakedişini getirmiştir. Verilen avansın 75.000 YTL'si mahsup edilmiş; müteahhidin isteği üzerine teminat mektubunun ilgili kısmı çözülmüştür.

5. Hakediş ödemesi kaydı;

⁹ Örneğin yapıldığı kamu idaresinde tek muhasebe birimi vardır. İdare katma değer vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi değildir. Yapılan iş yıllara sari bir iş değildir.

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	590.000.-	
259- Yatırım Avansları Hesabı ¹⁰		75.000.-
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (Damga Vergisi: 500.000*binde 7,5)		3.750.-
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (Katma Değer Vergisi Tevkifatı: 90.000*1/3)		30.000.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		481.250.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	590.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		590.000.-

6.Taahhütten düşme kaydı;¹¹

921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı	500.000.-	
920- Gider Taahhütleri Hesabı		500.000.-

7. Mahsup edilen avansa ilişkin teminat mektubunun serbest bırakılması kaydı;

911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	75.000.-	
910- Teminat Mektupları Hesabı		75.000.-

8. Ödenek kullanılması kaydı;¹²

905- Ödenekli Giderler Hesabı	590.000.-	
900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı		590.000.-

50.000 ytl'si keşif artışı olmak üzere daha sonra 350.000.- YTL tutarında ikinci hakediş bedeli ödenerek yol yapımı geçici kabul aşamasına kadar getirilmiştir.

9- İkinci Hakedişin ödenmesi kaydı;

¹⁰ Verilen avans oranının % 50 artırımlı olarak mahsup edilmesi kaydı.

¹¹ Taahhütten düşme kayıtları, katma değer vergisi hariç tutar üzerinden yapılmaktadır. Çünkü taahhüde alma tutarları da sözleşme bedelinden yani katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden yapılmaktadır.

¹² Ödenekler bütçelerden yola çıkılarak "900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı"na Borç; "901- Bütçe Ödenekleri Hesabı"na Alacak kaydedilmektedir. Tek muhasebe birimi olan kamu idarelerinde başka bir işlem yapılmamakta bütçe giderinin yapılmasını müteakip bu kayıtda belirtildiği şekilde ödenekten düşme işlemini teminen bu kayıt yapılmaktadır.

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	413.000.-	
259- Yatırım Avansları Hesabı		5.000.-
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (Damga Vergisi:350.000*binde 7,5)		2.625.-
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (Katma Değer Vergisi Tevkifatı: 63.000*1/3)		21.000.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		384.375.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	413.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		413.000.-

10- Taahhütten düşme kaydı;

921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı	300.000.-	
920- Gider Taahhütleri Hesabı		300.000.-

11- Ödenek kullanılması kaydı;

905- Ödenekli Giderler Hesabı	413.000.-	
900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı		413.000.-

Ardından geçici kabul tutanağı imzalanmıştır.

12. Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen varlığın geçici kabul tutanağının idarece imzalandığı tarihi müteakip ilgili varlık hesabına aktarılması kaydı;

251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	1.003.000.-	
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		1.003.000.-

Kesin kabul sırasında müteahhitten 5.000.- YTL alacaklı çıkılmış ve bu tutar 50.- YTL faiziyle birlikte tahsil edilmiştir. Böylece iş teslim alınmıştır.

13.Kesin kabul sırasında müteahhitten alacaklı çıkılması kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	5.000.-	
251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı		5.000.-

14. Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlar için faiz tahakkuku kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı 600- Gelirler Hesabı	50.-	50.-
--	------	------

15. Faiz ve anaparanın tahsilat kaydı;

100- Kasa Hesabı 140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	5.050.-	5.050.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı 800- Bütçe Gelirleri Hesabı	5.050.-	5.050.-

16. Avans teminat mektubu ve kesin teminat mektubunun ilgiliye iade edilmesinin kaydı;

911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı 910- Teminat Mektupları Hesabı	48.000.-	48.000.-
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı 910- Teminat Mektupları Hesabı	5.000.-	5.000.-

17. Yılsonunda (31.12.2006 tarihinde) amortisman ayrılması kaydı;

630- Giderler Hesabı 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı ¹³	49.900.-	49.900.-
--	----------	----------

Ertesi yıl söz konusu maddi duran varlıkla ilgili %10 yeniden değerlendirme yapılmış %5 (20 yıllık yararlanma süresine göre) amortisman uygulanmasına devam edilmiştir.

18. Ertesi yıl sonunda (31.12.2007 tarihinde) yeniden değerlendirme yapılması ve amortisman ayrılması kaydı;

251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı 522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	99.800.-	4.990.- 94.810.-
--	----------	---------------------

630- Giderler Hesabı	54.640,50.-	
----------------------	-------------	--

¹³ Varlığın kayıtlı değeri 998.000.- YTL dir. Varlığı yararlı ömrünün 20 yıl olduğu öngörülürse yapılacak olan amortisman kaydı bu şekilde olacaktır.

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	54.640,50.-
------------------------------------	-------------

2008 yılında yolun değerini artırıcı şekilde iyileştirme ve ömür uzatmak için 300.000.- YTL + KDV tutarında tamirat yapılmıştır.

19. Yol için yapılan tamirat giderinin kaydı;

251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	354.000.-	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (Damga Vergisi:300.000*binde 7,5)		2.250.-
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (Katma Değer Vergisi Tevkifatı: 54.000*1/3)		18.000
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		233.750.-
830- Bütçe Giderleri Hesabı	354.000-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		354.000.-

Söz konusu yol, Karayolları Genel Müdürlüğü'ne devredilmiştir.

20. Varlığın devrinin kaydedilmesi;¹⁴

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	XXX	
630- Giderler Hesabı	XXX	
251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı		XXX

12.2 Genel Bütçe Kapsamına Dahil Kamu İdarelerinin Maddi Duran Varlıklarına İlişkin Kayıtlar

A- Maddi Duran Varlığın Bütçeye Gider Kaydedilmek Suretiyle Satın Alınması

¹⁴ Burada varlık için ayrılmış olan amortisman, yeniden değerlendirme farkı borç kaydı yapılarak; varlığın değeri de ilgili varlığa alacak kaydı yapılarak hesaplardan çıkarılmaktadır. Aradaki fark giderler hesabına kaydedilmektedir. Bu işlem bütçeyle ilişkilendirilmemektedir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	XXX	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Damga Vergisi)		XXX
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
255- Demirbaşlar Hesabı	XXX	
835- Gider Yansıtma Hesabı		XXX
805- Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
600- Gelirler Hesabı		XXX

B- Kayıtlarda Olmayan Maddi Duran Varlığın Kayıt Altına Alınması

255- Demirbaşlar Hesabı	47.000.-	
500- Net Değer Hesabı		47.000.-

C- Maddi Duran Varlıkların Satış İşlemlerinin Kaydedilmesi¹⁵

102- Banka Hesabı	XXX	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		XXX
805- Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
255- Demirbaşlar Hesabı		XXX
600- Gelirler Hesabı (Varlığın net değerinin üzerinde bir fiyatla satılmışsa Gelirler Hesabına kayıt yapılır. Kayıt yapılacak detay değer ve miktar değişimleri yardımcı hesap kodudur.)		XXX

D- Maddi Duran Varlıklar İçin Dönem Sonlarında Amortisman Ayrılması Kaydı

630- Giderler Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı ¹⁶		XXX

¹⁵ Genel bütçe kapsamına dahil idarelerin muhasebe yönetmeliğinde (Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği) maddi duran varlık satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde burada belirtilen yöntem benimsenmemiştir. Ancak, maddi duran varlık satışına yönelik doğru yöntem burada benimsenen yöntemdir. Dikkat edilmesi gereken bu işlem sonucunda ister gelir isterse gider doğmuş olsun kayıt yapılması gereken yardımcı hesap kodu "değer ve miktar değişimleri" yardımcı hesap kodlarıdır.

¹⁶ Söz konusu amortismanın hangi maddi duran varlıkla ilgili olduğu mutlaka ayrı bir modül aracılığıyla izlenmelidir. Herhangi bir varlığın hangi kuruma ait olduğu, hangi fonksiyon için edinildiği, amortismanı, yeniden değerlemesi ve net değeri bir çırpıda bulunabilecek bir maddi duran varlık modülü bulunmalıdır.

E- Maddi Duran Varlıklar İçin Dönem Sonlarında Yeniden Değerleme Yapılması Kaydı

255- Demirbaşlar Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX
522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı		XXX

F- Maddi Duran Varlıkların Hurdaya Ayrılması Kaydı

294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
255- Demirbaşlar Hesabı		XXX
299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX

G- Maddi Duran Varlıkların Genel Bütçe Kapsamı İçindeki Kamu İdarelerine Bağışlanması Durumunda Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelerin Yapacağı Kayıt

255- Demirbaşlar Hesabı	XXX	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		XXX
805- Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
600- Gelirler Hesabı		XXX

H. Maddi Duran Varlıkların Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerince Bağışlanması Durumunda Yapılacak Olan Kayıt

630- Giderler Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
255- Demirbaşlar Hesabı		XXX

I- Hakediş Ödenmesi Suretiyle Maddi Duran Varlık Edinilmesi İşlem Süreci

1. Müteahhitten sözleşme bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat mektubu alınması kaydı;

910- Teminat Mektupları Hesabı	XXX	
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı		XXX

2. Girişilen taahhüdün taahhüt kartına dayanılarak hesaplara kaydedilmesi kaydı;

920- Gider Taahhütleri Hesabı ¹⁷	XXX	
921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı		XXX

3. Avans verilmesi kaydı;

259- Yatırım Avansları Hesabı	XXX	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı ¹⁸		XXX
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX

4. Avans karşılığı avans teminat mektubu alınmasının kaydı;

910- Teminat Mektupları Hesabı	XXX	
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı		XXX

5. Hakediş ödemesinin kaydı;

830- Bütçe Giderleri Hesabı	XXX	
259- Yatırım Avansları Hesabı		XXX
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Damga Vergisi: KDV Hariç Tutar*binde 7,5)		XXX
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Katma Değer Vergisi Tevkifatı)		XXX
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	XXX	
835- Gider Yansıtma Hesabı		XXX
805- Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
600- Gelirler Hesabı		XXX

6. Taahhütten düşme kaydı;¹⁹

¹⁷ Girişilen taahhüde ilişkin bilgiler, sözleşmenin imzalanmasından itibaren **en geç üç iş günü** içinde ilgili kamu idaresi tarafından muhasebe birimine bildirilir. İdarece yapılan bildirim üzerine taahhüt kartı düzenlenir ve gerekli kayıtlar yapılır. Gider taahhütleri kayıtlarının yapıldığı muhasebe işlem fişine taahhüt kartının onaylı bir örneği eklenir.

¹⁸ Yansıtma işlemleri ihmal edilmiştir.

921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı 920- Gider Taahhütleri Hesabı	XXX	XXX
--	-----	-----

7. Mahsup edilen avansa ilişkin teminat mektubunun serbest bırakılması kaydı;

911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı 910- Teminat Mektupları Hesabı	XXX	XXX
---	-----	-----

8. Ödenek kullanılması kaydı;

905- Ödenekli Giderler Hesabı 903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı	XXX	XXX
---	-----	-----

9. Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen varlığın geçici kabul tutanağının idarece imzalandığı tarihi müteakip ilgili varlık hesabına aktarılması kaydı;

252- Binalar Hesabı 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	XXX	XXX
---	-----	-----

10. Kesin kabul sırasında müteahhitten alacaklı çıkılması kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı 252- Binalar Hesabı		
---	--	--

11. Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlar için faiz tahakkuku kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı 600- Gelirler Hesabı	XXX	XXX
--	-----	-----

¹⁹ Taahhütten düşme kayıtları, katma değer vergisi hariç tutar üzerinden yapılmaktadır. Çünkü taahhüde alma tutarları da sözleşme bedelinden yani katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden yapılmaktadır.

12. Faiz ve anaparanın tahsilat kaydı;

100- Kasa Hesabı	XXX	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		XXX
805- Gelir Yansıtma Hesabı	XXX	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		XXX

13. Avans teminat mektubu ve kesin teminat mektubunun ilgiliye iade edilmesinin kaydı;

911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	XXX	
910- Teminat Mektupları Hesabı		XXX
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	XXX	
910- Teminat Mektupları Hesabı		XXX

14. Yılsonunda (31.12.2006 tarihinde) amortisman ayrılması kaydı;

630- Giderler Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX

15. Ertesi yıl sonunda (31.12.2007 tarihinde) yeniden değerlendirme yapılması ve amortisman ayrılması kaydı;

252- Binalar Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX
522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı		XXX

630- Giderler Hesabı	XXX	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX

16. Büyük onarım gideri ödenmesinin kaydı;

830- Bütçe Giderleri Hesabı	XXX	
-----------------------------	-----	--

800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Damga Vergisi) ²⁰		XXX
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Katma Değer Vergisi Tevkifatı)		XXX
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
252- Binalar Hesabı	XXX	
835- Gider Yansıtma Hesabı		XXX

17. Varlığın devrinin kaydedilmesi

257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
522- Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	XXX	
630- Giderler Hesabı	XXX	
252- Binalar Hesabı		XXX

²⁰ Gelir Yansıtma İşlemleri İhmal Edilmiştir.

13- TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BANKAYA GÖNDERİLENLER

Teminat mektupları hesabı, muhasebe birimlerine teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat ve garanti mektupları ile şahsi ve garantiye ilişkin belgeler ve bunlardan ilgililerine geri verilenler veya paraya çevrilenlerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Banka Teminat mektuplarını kayıt altına alırken,

----- / -----

910.01 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektuplarından Alacaklar Hesabı

----- / -----

kaydının yapılması gerekir.

Bu teminat mektubu Bankaya gönderildiğinde ise;

----- / -----

910.09 Teminat Mektupları Hesabı (Bankaya gönderilen teminat mektupları)

910.01 Teminat Mektupları Hesabı

----- / -----

kaydının yapılması gerekir.

Bankaya gönderilen teminat mektubu kayıtlarımızdan çıktığında ise

----- / -----

911- Teminat Mektuplarından Alacaklar Hesabı

910.09 Teminat Mektupları Hesabı (Bankaya gönderilen teminat mektupları)

----- / -----

Kaydı yapılmalıdır.

14- KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABINA İLİŞKİN KAYITLAR

Bütçe alacakları ve kurum alacakları dışındaki alacaklar "140-Kişilerden Alacaklar Hesabı"nda izlenecektir. Bu ifadeden, bütçe alacakları ve kurum alacakları yardımcı hesap grubundaki alacaklar içerisinde değerlendirilemeyen tüm alacakların kişilerden alacaklar hesabına kaydedileceği anlaşılmalıdır. Kişilerden Alacaklar Hesabının muamelat kısmında Mülga Devlet Muhasebesi Yönetmeliğine göre çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Hesaba alınacak tutarlarda değişiklikler vardır. Ayrıca, hesaba alınmayacak tutarlar belirtilmemiştir.

Kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tüm tutarlar için ayrı ayrı alacak izleme dosyaları açılacaktır. Bu dosyalara, alacağın hesaplara alındığı mali yıl ile bu rakamlardan sonra gelmek üzere mali yıl başında birden başlayarak verilen rakamlardan oluşan bir alacak sıra numarası verilecektir.

Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı alacakların rızaen tahsili esastır. Rızaen tahsil edilemeyen alacaklar, özel kanunlarında yazılı hükümlere göre veya takas suretiyle ya da icra yoluyla tahsil edilir.

Kişilerden Alacaklar Hesabının kullanımında en sık görülen hata, ayrıntı kodlarının doğru kullanılamaması ve bunun sonucu olarak hesabın doğru kapatılamamasıdır.

Kişilerden Alacaklar Hesabına ait karşılaşılabilecek işlemler genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için aşağıda özetlenmiştir.

-Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek, Kişilerden Alacakların Kaydedilmesi

----- / -----

140.01.01 Kişilerden Alacaklar Hs.

(Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Olan Kişilerden Alacaklar)

600.02.06.06.01 Gelirler Hesabı

(Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Olan Kişilerden Alacaklar)

----- / -----

- Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilmeyecek Alacakların Kaydedilmesi

----- / -----

140.02.01 Kişilerden Alacaklar Hs.(Diğer Alacaklar)

İlgili Hesap

----- / -----

- Hesapta Kayıtlı Alacaklara Yürütülen Faizlerin Hesaplara Kaydedilmesi

Tahsilinde bütçeye gelir kaydedilecek olan alacaklara yürütülen faizlerin kaydı;

----- / -----

140.01.02 Kişilerden Alacaklar Hs.

(Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Olan Kişilerden Alacakların Faizi)

600.02.03.02.11 Gelirler Hesabı

(Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Olan Kişilerden Alacakların Faizi)

----- / -----

şeklinde olacaktır. Diğer alacakların faizi ise;

----- / -----

140.02.02 Kişilerden Alacaklar Hs. (Diğer Alacakların Faizi)

600.02.03.02.11 Gelirler Hesabı (Diğer Alacakların Faizi)

----- / -----

şeklinde kaydedilecektir.²¹

- Sayım Sonucunda Noksanlığı Görülenlerden Sorumluları Belirlenenlerin Kaydı

Sayım sonucunda noksanlığı tespit edilen kasa, döviz, alınan çek ve menkul kıymet eksiklikleri kayıtlı değerleri ile bu hesaplara alacak "197-Sayım Noksanları Hesabı"na borç kaydedilecektir. Ardından gerekli incelemeler yapılacak ve sorumlular tespit edilerek noksanlık rayiç bedeli üzerinden "140-Kişilerden Alacaklar Hesabı"na borç kaydedilecektir.

----- / -----

140.02.01 Kişilerden Alacaklar Hs. (Diğer Alacaklar)

630 Giderler Hesabı

(Kayıtlı değer ile rayiç bedel arasındaki olumsuz fark bu hesaba borç kaydedilecektir.)

197-Sayım Noksanları Hesabı

600 Gelirler Hesabı (Kayıtlı değer ile rayiç bedel arasındaki varsa olumlu fark bu hesaba kaydedilecektir.)

----- / -----

- Kurum Gelirlerini Tahsil Etmeye Yetkili Bulunan Memurların, Daha Önce Tahakkuk Kaydı Bulunan ve Tahsilinde Bütçeye Gelir Kaydedilecek Olan, Tutarlardan Zimmetlerine Geçirdiklerinin Kaydı

----- / -----

140.01 Kişilerden Alacaklar Hs. (Doğrudan Bütçeye Gelir Kaydedilenler)

²¹ Genel Bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinin, 24 sıra nolu Genel Tebliğde belirtilen ortak kodlara göre, Kişilerden alacakların faizleri 600 Gelirler Hesabının 06.03.06 yardımcı hesabına alacak kaydedilecektir. Bunların ana parası ise 600 Gelirler Hesabının 20.02.01 numaralı yardımcı hesabına kaydedilecektir.

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

----- / -----

- Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Tutarlardan, Yapılan Fazla Tahsilattan, Bütçeye Gelir Kaydedilenlerin İlgilisine İade Edilmesi

----- / -----

140.01.01 Kişilerden Alacaklar Hs. (Tahs. Bütçeye Gelir Kayd. Kişilerden Alacaklar)

140.01.02 Kişilerden Alacaklar Hs. (Tahs. Bütçeye Gelir Kayd. Kişilerden Al. Fazi)

İlgili hesap

810.02.06.06.01 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.

805 Gelir Yansıtma Hesabı

----- / -----

- Kesin Kabul Sırasında Müteahhitten Alacaklı Olunması Durumu

Yapılmakta olan yatırımlar, hakediş ödemeleri yapıldıkça "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"na yansıtılacaktır. Yapılmakta olan yatırımlar hesabında kayıtlı tutarlardan, geçici kabulü yapılanlar ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılacaktır.

Bu aktarmalardan sonra kesin kabul sırasında müteahhitten alacaklı olunması durumunda tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

----- / -----

140.01.01 Kişilerden Alacaklar Hs. (Tahsilinde Bütçeye Gelir Kayd. Kiş. Alacaklar)

İlgili maddi duran varlık hesabı

----- / -----

- Fazla ve Yersiz Ödenmesinden Dolayı Kişilerden Alacaklar Hesabına Kaydedilen Tutarlardan Herhangi Bir Nedenle Kayıtlardan Çıkarılmasına Karar Verilenlere İlişkin Kayıtlar

----- / -----

630-Giderler Hesabı

140 Kişilerden Alacaklar Hs.

----- / -----

- Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Yapılan Tahsilatlar

Tahsilatında bütçeye gelir kaydedilecek olan alacaklarla bunlara ilişkin faizlerden yapılan tahsilatların kaydı;

----- / -----

İlgili hesap

140.01.01 Kişilerden Alacaklar Hesabı

140.01.02 Kişilerden Alacaklar Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

800.02.06.06.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

----- / -----

şeklinde olacaktır.

Kişilerden alacaklar hesabının “diğer alacaklar” ayrıntı kodunda kayıtlı tutarlardan ve bunların faizlerinden yapılan tahsilatların kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----

İlgili Hesap

140.02.01 Kişilerden Alacaklar Hs. (Diğer Alacaklar)

140.02.02 Kişilerden Alacaklar Hs. (Diğer Alacakların Faizi)

805 Gelir Yansıtma hesabı

800.02.03.02.11 Bütçe Gelirleri Hs. (Diğer Alacakların Faizi)

----- / -----

Kişilerden Alacaklar Hesabının ayrıntı kodları bir çok saymanlıkta doğru bir şekilde kullanılamamakta ve kayıtlar yukarıda anılan şekilde yürütülememektedir.

Türkiye genelinde, **tahsil edildiği halde bütçeye gelir kaydı yapılmayan;** onlarca trilyonu bulan bir kayıt yanlışlığı bulunduğu düşünülmektedir.

Bu tür hesap hatalarının nedeni, 2006 yılı öncesi muhasebe uygulamalarının henüz terk edilememesidir. 2006 yılı öncesi genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idareleri muhasebe uygulamasında, kişilerden alacaklar, gibi bütçe geliri tahsilatlarında gelir kaydı işlem tesis edildiğinde yapılmamakta ay sonu kayıtları olarak bu kayıt yapılmaktaydı. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte bütçe geliri kaydı (yukarıdaki örneklerde de görüleceği gibi) bütçe geliri tahsilatı ile birlikte yapılmaktadır. Bu nedenle, “140- Kişilerden Alacaklar Hesabı”na kaydedilen tutarların doğru ayrıntı koduna kaydedilip kaydedilmediğine, Hesaba ilişkin kapatmaların Yönetmelikte öngörülen şekilde doğru yapılıp yapılmadığına, nakden veya mahsuben yapılan tahsilatla birlikte nakit esaslı muhasebeye uygun bir şekilde “800- Bütçe Gelirleri Hesabı”nın kullanılıp kullanılmadığına, özellikle bakılmasında yarar bulunmaktadır.

800 Bütçe Gelirleri H. (Beyan Day. KDV)	26.000.-
805 Gelir Yansıtma Hesabı	26.000.-
121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı.	26.000.-
----- / -----	

Bu örnekte, muhasebe birimine teslim edilen konvertibl dövizler, teslim alındığı günkü T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden kaydedilmelidir. Bütçeye gelir kaydedilen söz konusu tutar tüm "800-Bütçe Gelirleri Hesabı" kayıtlarında olduğu gibi "805- Gelir Yansıtma Hesabı" ile yansıtılmıştır.

Hazine malı dövizler ile miktarı bakanlıkça belirlenen tutarı aşan emanet dövizler gün sonu itibariyle muhasebe biriminin döviz tevdiat hesabına gönderilmek zorundadır.

----- / -----	
108 Diğer Hazır Değerler Hesabı	26.000.-
105 Döviz Hesabı	26.000.-
----- / -----	

Dövizin banka hesabına yatırıldığı anlaşıldığı takdirde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

----- / -----	
105 Döviz Hesabı (Bankadaki Dolar)	26.000.-
108 Diğer Hazır Değ. H.	26.000.-
----- / -----	

C- Gelirlerin Tecil ve Tehire Alma İşlemleri

Mevzuatı gereğince vergi, vergi dışı gelir ve sermaye geliri alacaklarından içinde bulunulan mali yıl sonunu geçmeyen bir süre ile tecil veya tehir edilen tutarlar ile dönem sonunda tecil ve tehir süresi bir yılın altına inen tutarlar "122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı"nda, izlenir. Gelir olarak tahakkuk eden tutarlardan kaynaklanan alacaklardan bir yıl veya normal faaliyet döneminden daha uzun bir sürede tahsili öngörülenler ise "222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı"nda izlenecektir.

D- Bütçe Alacakları Yardımcı Hesap Grubunda Görülen Hatalar

Muhasebe birimi mizanlarının incelenmesinde bütçe alacakları hesap grubunun içindeki hesapların yardımcı hesaplarının alacak bakiyesi verdiği görülmektedir. Bu önemli bir hatadır. Ayrıca,

-Bu hesaplardan yapılan tahsilatların bütçe gelinine yansıtılmadığı (Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu ve Ekonomik Ayırımı Göre Bütçe Gelirleri Uygulama Sonuçları Tablosu gibi bir çok raporun doğruluğunu etkilemektedir.),

-Yansıtımların, "600 Gelirler Hesabı" yerine bu hesaplara yapıldığı (Faaliyet Sonuçları ve Bilanço gibi bir çok raporun doğruluğunu etkilemektedir.) tespit edilmektedir.

Mali raporların güvenilirliği açısından bu hataların bir an önce giderilmesi gerekmektedir.

16- SAYIM FAZLA VE NOKSANLARININ KAYDI

Sayım sonucu bulunan noksan ve fazlalıklar için, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulaması ile birlikte "197-Sayım Noksanları Hesabı" ve "397-Sayım Fazlaları Hesabı" kullanılmaktadır. 2006 yılı muhasebe uygulamamızda, sayım noksanları doğrudan kişi borçları hesabına sayım fazlaları ise yine doğrudan bütçe gelirleri hesabına ya da emanetler hesabına (Niteliği Belirlenemeyen Paralar partisine) kaydedilmektedir.

Oysa, sayım noksanlarının nedeni araştırılmadan, doğrudan kişi borçları hesabına kaydedilmesi doğru bir yaklaşım değildir. Ancak, fiili durum ile kaydi durumun eşit olması için, sayım noksanlarının mutlaka ilgili varlık hesabına alacak kaydı yapılarak kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Bu mecburiyet bundan önceki uygulamada kişi borçları hesabı kullanılarak doğru olamayan bir biçimde aşılmaktaydı.

Yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, döviz, alınan çek, menkul kıymet, maddi duran varlık ve diğer varlık noksanlıkları geçici olarak "197-Sayım Noksanları Hesabı"na borç ilgili varlık hesabına alacak kaydedilecektir.

Yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, banka, döviz, alınan çek, menkul kıymet, maddi duran varlık ve diğer fazlalıklar nedenleri belirleninceye kadar geçici olarak "397-Sayım Fazlaları Hesabı"nda izlenecektir.

Örneğin kasa sayımı sonucunda bir fazlalık tespit edilirse;

----- / -----
100 Kasa Hesabı
 397.1 Sayım Fazlaları Hesabı
----- / -----

kaydı yapılacaktır. Fazlalığın nedeni yapılan inceleme sonucunda anlaşılamazsa,

----- / -----
397.1 Sayım Fazlaları Hesabı

 600 Gelirler Hesabı 800 Bütçe Gelirleri Hesabı
805 Gelir Yansıtma Hesabı

----- / -----

şeklinde bütçeye gelir kaydedilecektir. Ancak fazlalığın nedeni örneğin tahsil edilen bir geçici teminatın kaydedilmesinin unutulmuş olması ise aşağıdaki kayıt yapılarak "397 Sayım Fazlaları Hesabı" kapatılacaktır.

----- / -----
397.1 Sayım Fazlaları Hesabı

 330.1.1 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
----- / -----

17- GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİNDE ARSA VE ARAZİ SATILMASI İŞLEMİNİN KAYITLARA ALINMASI

2886, 4070, 4706, 4916 sayılı kanunlara göre peşin veya taksitli Hazineye ait arazi ve arsa satışında, taşınmaz belediye ve mücavir alan sınırları içinde ise; Satış bedeli üzerinden % 10 belediye fonu, kalan tutar üzerinden % 30 belediye payı ayrılmakta, bu paylar düşüldükten sonra kalan tutar satış bedeli olarak bütçeye gelir kaydedilmektedir.

Taşınmaz belediye ve mücavir alan sınırları dışında ise; Satış bedeli üzerinden % 25 özel idare payı ayrıldıktan sonra kalan tutar bütçeye gelir kaydedilmektedir.

Arsa ve arazi satışlarının kayda alınması aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek- Hazineye ait Arazi 2004 yılı mayıs ayında 10.000.- YTL.ye peşin satılmıştır. Taşınmaz belediye sınırları içindedir.

Envanter Kaydı;

----- / -----	
250.01 Arazi ve Arsalar Hs	10.000.-
50002.03.01 Net Değer Hs.	10.000.-
----- / -----	

Payların Tahsilatı

----- / -----	
100 Kasa Hesabı	3.700.-
363 Mahalli İdareler ve Fon Payları Hs.	1.000.-
363 Mahalli İdareler ve Fon Payları Hs.	2.700.-
----- / -----	
630 Giderler Hesabı	3.700.-
250.01 Arazi ve Arsalar Hs	3.700.-
----- / -----	

Satış Bedeli Tahsilatı

----- / -----	
100- Kasa Hesabı	6.300.-
800. 03.03.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı	6.300.-
805- Gelir Yansıtma Hs.	6.300.-
250.01 Arazi ve Arsalar Hs	6.300.-
----- / -----	

Örnek işlem- 2004 yılı mayıs ayında, Hazineye ait belediye sınırları dışındaki Arsa, 20.000.- YTL.ye satılmıştır. Bedelin taksitle ödenmesi talep edildiğinden 4 eşit taksitle ödeneceğine dair sözleşme düzenlenmiş, ilk taksit olan 5.000.- YTL sözleşme düzenlenmeden önce tahsil edilmiştir.

Envanter Kaydı;

----- / -----	
250.01 Arazi ve Arsalar Hs	20.000.-
50002.03.01 Net Değer Hs.	20.000.-

Borçlandırma Kaydı;

----- / -----	
120.03.03.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.	15.000.-
630 Giderler Hesabı	5.000.-
250.01 Arazi ve Arsalar Hs.	20.000.-

Payların Tahsilatı

----- / -----	
100 Kasa Hesabı	1.250.-
363.01.04.04 Mahalli İdareler ve Fon Payları Hs.	1.250.-

Satış Bedeli Tahsilatı

----- / -----	
100- Kasa Hesabı	3.750.-
800. 03.03.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı	3.750.-
805- Gelir Yansıtma Hs.	3.750.-
120.03.03.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.	3.750.-

18- YANSITMA HESAPLARINDA YAPILAN HATALAR

Ülkemizde, tahakkuk esaslı bir devlet muhasebesi uygulamasına geçilmesi ile birlikte, nakit esasına göre bütçe uygulama sonuçları, tahakkuk esasına göre faaliyet sonuçları muhasebe sisteminden elde edilmeye başlanmıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, muhasebe işlemlerini kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımını kullanır. Tahakkuk esasında, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirlerde tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilir. Böylece, Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır. Bütçe muhasebesi açısından ise geçmişteki muhasebe kayıt sistemi yansıtma hesaplarının yardımıyla devam ettirilmektedir. Bütçe Gelir ve Bütçe Giderleri niteliğindeki hesaplara kaydedilen tutarların gerek faaliyet hesapları ve gerekse bilanço hesaplarıyla ilgilendirilmesinde **yansıtma hesapları** kullanılmaktadır. Yansıtma işlemleri, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde anlık, günlük, haftalık ve aylık olarak yapılabilir. Yönetmeliğe göre yansıtma hesapları anlık çalıştırılmaktadır.

Muhasebe birimlerinde **en sık görülen hata, yansıtma hesapları ve karşılığında bütçe hesapları kullanılmamasıdır**. Bu hatalar, sağlıklı mali raporlara ulaşabilmesi için, muhasebeyi bilen nitelikli elemanlar aracılığıyla biran önce giderilmelidir.

19- STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kamu idareleri 2006 yılı öncesinde genellikle stok hesaplarını kullanmamaktaydı. Bu nedenle, kamu idarelerince faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri, artık ve hurda gibi faaliyet dönemi içinde kullanılacak varlıklar, stoklar ile ilgili hesapların bulunmaması nedeniyle doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmekteydi.

Ancak yeni Yönetmelik ile kamu idarelerince faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri, artık ve hurda gibi faaliyet dönemi içinde kullanılacak varlıkların izlenmesi için stoklar hesap grubu kullanılması ve bu hesap grubunun; "150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı" ve "157 Diğer Stoklar Hesabı"ndan oluşması hüküm altına alınmıştır.

Stoklar maliyet bedeli ile hesaplara alınarak, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44 ve 45 inci maddelerinde belirtilen Taşınır Mal Yönetmeliğine göre işlem yapılacaktır.

Örneğin (X) Muhasebe Müdürlüğünce 4.700.- YTL + KDV tutarında kırtasiye malzemesi bedeli ödenmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.076.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		5.076.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	5.076.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		5.076.-

Malzemenin tamamının ambardan çıkarılarak ilgili birimlere gönderildiği muhasebe birimine bildirilmiştir.

630- Giderler Hesabı	5.076.-	
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı		5.076.-

Kamu idarelerinin sağlıklı bir stok muhasebesi yapabilmesi için Maliye Bakanlığı'nca bunun mevzuatı tam olarak ortaya konulmalıdır. Şu anda bir mevzuat boşluğu vardır.

20- DİĞER DURAN VARLIKLAR HESAP GRUBUNUN KULLANILMASI

Duran varlık niteliği taşıyan ve duran varlık hesap gruplarına girmeyen, diğer duran varlıklar ile ilgili duran varlık hesaplarından bu gruptaki hesaplara aktarılan amortismanına tabi varlıkların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için 29 nolu diğer duran varlıklar hesap grubu oluşturulmuştur.

Diğer duran varlıklar hesap grubu niteliklerine göre bölümlenmiş; “294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı”, “297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı”, “299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı” hesaplarından oluşmaktadır.

Örneğin; Sağlık Bakanlığınca ekonomik ömrünü tamamlayan ve kullanım imkânı kalmayan kayıtlı değeri 80.800.-YTL ve birikmiş amortismanı 70.700.-YTL olan taşıt araçlarının satış işlemleri başlatılmıştır.

294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı (02.04.Taşıtlar)	80.800.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	70.700.-	
254- Taşıtlar Hesabı		80.800.-
299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (02.04.Taşıtlar)		70.700.-

21- TERTİP KULLANILMASI GEREKTİĞİ HALDE KULLANILMAYAN HESAPLAR

Gider cetvelinin bölümleri, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak fonksiyonlar şeklinde düzenlenir. Fonksiyonlar; birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü düzeyde alt fonksiyonlara ayrılır.

"Fasıl ve bölüm" deyimleri, fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyini, "Kesim" deyimi, fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini, "Madde" deyimi, fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini, **"Tertip" deyimi, kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini**, ifade eder.

Tahakkuk ettirilecek giderler Devlet muhasebesi kayıtlarında ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde gösterilir; kesin hesap kanunu tasarısı ise ikinci düzeyde hazırlanır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile Analitik Bütçe Sınıflandırması birbirinin vazgeçilmez bir parçasıdır. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının yukarıda belirtilen sınıflandırmasının tamamına tertip denilmektedir. Hesap planında ise 3 basamaklı bir hesap kodu ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur. Bütçeye ilişkin hesaplarda, hesabın detayı ile Analitik Bütçe Sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması, yapılan çalışmalarla üst üste çakıştırılmıştır. Böylelikle kullanıcılar hem mükerrer veri kaydından kurtarılmakta hem de tertip ve hesapların detayını öğrenmeleri kolaylaştırılmaktadır.

Aşağıdaki hesaplara kayıt yapılırken bütçe kodlamasının da yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodlarının da hesabın kodu ve yardımcı kodlarıyla birlikte kaydedilmesi gerekmektedir.

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 153 Ticari Mallar Hesabı
- 157 Diğer Stoklar Hesabı
- 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
- 161 Personel Avansları 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
- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
- 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
- 252 Binalar Hesabı
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
259 Yatırım Avansları Hesabı
260 Haklar Hesabı
264 Özel Maliyetler Hesabı
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
294 Elden ıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı
381 Gider Tahakkukları Hesabı
481 Gider Tahakkukları Hesabı
630 Giderler Hesabı
830 Bütçe Giderleri Hesabı
834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı
902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı
903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı
904 Ödenekler Hesabı
905 Ödenekli Giderler Hesabı
906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

22- DİĞER HATALAR²²

1- 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabının Kullanılmaması

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ilk defa düzenlenmiş bir hesaptır. Gerek arazi satışlarının taksitli olması ve uzun dönemde (faaliyet dönemini aşması) tahsil edilmesi, gerek bazı tahakkuklu vergilerin (veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi) tahsil tarihlerinin bir sonraki faaliyet dönemine kalması nedeniyle uzun dönemli gelirlerden alacaklar hesabına ihtiyaç vardır. Bu ve benzer nedenle Yönetmelikte “220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı” ihdas edilmiştir.

“220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı” faaliyet alacakları hesap grubu altında Mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi amacıyla düzenlenmiştir.

Muhasebe birimlerinde henüz çok fazla uygulanmayan bu hesabın, vadesi mali yılı aşan alacaklar için biran önce kullanılmaya başlanması gerekmektedir.

2- Tecilli Ve Tehirli Alacıklardan Tahsilât Yapılması

Yeni yönetmelik ile tecilli ve tehirli alacıklara ilişkin olarak tecil vadesinde yapılan tahsilât tutarları doğrudan 122 kodlu hesaptan düşülmek suretiyle muhasebeleştirilmesi yönünde düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre tecilli ve tehirli alacıklardan yapılan tahsilat herhangi bir hesaba aktarılmadan bu hesaptan düşülerek kaydedilmelidir.

3- Silinen Kişilerden Alacakların Kaydı

Yeni yönetmeliğe göre herhangi bir kanun veya kararla bu hesapta kayıtlı alacıklardan kısmen veya tamamen kaydı silinmesi gerekenler kişilerden alacaklar hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir. Bu nedenle ister yıl içi isterse yılı geçtikten sonra silinen kişilerden alacakların “630 Giderler Hesabına”²³ alınması yönünde düzenleme yapılmıştır.

630- Giderler Hesabı	XXX	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		XXX

4- Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilâtın Kaydı

Mevzuatları gereği bütçe ile ilişkilendirmeksizin, diğer kamu idareleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilâtın izlenmesi için “362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilât Hesabı” ihdas edilmiştir.

Bu nedenle, bütçe ile ilişkilendirilmeksizin diğer kamu idareleri adına nakden veya mahsuben yapılan tahsilat için yukarıda anılan hesap kullanılmalıdır.

5- Bütçe gelirlerinden Ayrılan Paylar

²² Hamdi GÜLŞEN, Mali Kılavuz

²³ Kullanılacak detay kodu: 630.20.01.02.01 Maliye Bakanı veya Üst Yönetici Taraf. Silinenler, 630.20.01.02.02 Bütçe veya Diğer Mevzuat Hükümleri Gereği Silinenler

Mülga yönetmeliklerde Genel bütçe geliri olarak tahsil edilip aylık olarak veya özel kanunlarında belirlenen dönemler itibarıyla belediyeler, il özel idareleri, fonlar, dernekler, odalar ve benzeri kuruluşlara aktarılması gereken tutarlar, düzenlenen saymanlık işlem fişi ile 603-Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmekte ve aktarma işlemi yapılmaktaydı.

Ancak yeni yönetmelik ile söz konusu tutarlar düzenlenecek ödeme emri belgesi ile 830-Bütçe giderleri hesabına kaydedilerek aktarılacaktır. Bu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen bir zorunluluktur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Gelirlerin Dayanakları” başlıklı 37’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. Mali yıl içinde kullanılabilir ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Bu fıkra gereğince 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne “363 Kamu İdareleri Payları Hesabı” adı altında hesap eklenmiştir.

Kamu idaresinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar için bütçelerinde ödenek ayırması ve bu payları göndermesi aşamasında 830 Bütçe Giderleri hesabını kullanması gerekir. Ancak bu bölüm kesinlikle “362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilât Hesabı” ile karıştırılmamalıdır. Özde, bu iki hesap ayırımında bütçe ile ilişkisinin olup olmaması ve kendi bütçe gelirinden ayrılan bir pay olup olmaması vardır. 363 nolu hesap bütçe giderleri hesabı (dolayısıyla bütçesine konulan ödeneklerle) ile doğrudan ilişkili olduğu halde, 362 nolu hesabın bütçe gideri ile hiçbir ilişkisi bulunmamaktadır.²⁴

6- Muhasebeleştirme Belgelerinin Doğru Kullanılması

Mülga yönetmeliklerle ile bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar ile okul pansiyonları hesabına ilişkin işlemlerde kullanılan “Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri” yerine yeni yönetmelikte “Ödeme Emri Belgesi”, diğer işlemlerde kullanılan “Saymanlık İşlem Fişi” yerine ise “Muhasebe İşlem Fişi” getirilmiştir.

Bu muhasebeleştirme belgeleri kullanılarak muhasebeleştirme işlemleri yapılmalıdır.

7- 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı ve 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinde ödeneği olmadığı için bütçeleştirilemeyen mal ve hizmet alımları karşılıklarının hesaplara alınmasını sağlamak üzere 322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı ihdas edilmiştir. Ancak hesaplara alınmış olması bu tutarlar için ödenek temin edilmesini garanti etmediğinden dolayı, hak sahipleri en azından ödenek temin

²⁴ Hamdi GÜLŞEN, “Belediyelerde Bütçe Gelirleri ve Gelirlerden Ayrılan Paylar”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı 3

edilinceye kadar KDV ödemek zorunda kalmak istemediklerinden dolayı bu tür alacakları için fatura kesmeye yanaşmaması nedenleriyle 322 Bütçeleştirilecek Borçlar hesabına işlerlik kazandırılmamıştır.

1050 sayılı Kanun ve ardından 5018 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle ödeneği bütçede mevcut olmakla birlikte yer ve zaman yönünden yetersizlik bulunması halinde, belirli mal ve hizmet alımları karşılıklarının hesaplara alınmasını sağlamak üzere 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı ihdas edilmiştir. Buna göre bu tür tutarlar, sanki ödeneği varmış gibi bütçeleştirilecek ve fakat ödenek temin edilinceye kadar ödenmeyecektir. Ödenek temini konusunda Kanuni zorlama olduğundan ve en geç yılsonuna kadar bu hesabın kapatılması gerektiğinden dolayı 831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı ve karşılığında 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına konu olacak işlemler hak sahipleri ve tahakkuk birimleri tarafından muhasebe birimlerine bildirilmeye başlanmıştır. Bu sayede elektrik, su, telefon giderleri gibi harcama talimatına dayanmayan borçların hesaplara alınması ve bu tür borçlara ilişkin veriler elde olacağından, gerekli ödeneklerin zamanında karşılanması hedeflenmiştir.

8- Geçen Yıl Bütçe Mahsupları

“834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı” borç bakiyesinin kapatılması mahsup dönemini izleyen ayın ilk iş gününde yapılmak zorundadır.

835- Gider Yansıtma Hesabı	XXX.-	
834- Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı		XXX.-

kaydının mahsup dönemini izleyen ilk iş gününde yani herhangi bir süre uzatımı yoksa 1 Şubat tarihinde yapılması gerekmektedir.

9- Ödenek Hesaplarının Kullanımında Ve Bütçenin Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Hatalar

Yönetmelik ile ödenek hesapları yine aynı grup içerisinde ancak detaylandırılarak izlenmektedir. Bunun temel nedeni ise bütçe muhasebesinin, bütçe gelir ve giderleri ile birlikte, önemli bir kısmını oluşturulmasından kaynaklanmaktadır.

Ödenek hesapları; bütçe ile verilen veya yılı içinde eklenen ödenekler ile bu ödeneklerden muhasebe birimlerine gelen ödenekler, bunlardan yapılan kullanım ve tenkisler ile mahsup dönemine aktarılan tutarların izlenmesi için kullanılır.

Ödenek hesapları, aşağıdaki hesaplardan oluşur:

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

Ödenek hesaplarında; kesin hesaba ulaşmak ve bütçe muhasebesini ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bu değişikliklerden en çok etkilenen hesap kesinlikle “901 Bütçe Ödenekleri Hesabı” olmuştur. Bu hesabın yardımcı hesaplarına (detayına) baktığımız zaman hesabın mevcut ödenek kaydı öncesinde ödenek türleri ve işlemleri olarak muhasebede tasnif edildiğini görmekteyiz.

901				BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI
901	01			Bütçe Başlangıç Ödeneği
901	01	01		Personel Giderleri
901	01	01	01	Memurlar
901	01	01	02	Sözleşmeli Personel
901	01	01	...	...
901	01	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
901	01	02	01	Memurlar
901	01	02	02	Sözleşmeli Personel
901	01	01	...	...
901	02			Bütçe İle Yapılan Kesintiler
901	02	01		Personel Giderleri
901	02	01	01	Memurlar
901	02	01	02	Sözleşmeli Personel
901	02	01	03	İşçiler
901	02	02	...	...
901	...	...	...	...

10- Denetim Defteri

Genel Bütçe Kapsamındaki kamu idarelerinde, Yönetmeliğin, “Denetim defteri ve denetim raporları dosyası” başlıklı 436’ncı maddesine göre “Muhasebe birimlerinde, yapılan denetimlere ilişkin olarak “Denetim Defteri” tutulur. Denetimin kapsamı, dönemi, süresi ve denetim sonucunda düzenlenen rapor veya yazının tarih ve sayısını gösteren bu defter, denetim bitiminde ilgili denetim elemanı tarafından sütun başlıklarına göre doldurularak imzalanır ve mühürlenir.” hükmü düzenlenerek

yeni bir uygulama başlatılmıştır. Bu nedenle denetim defteri tutulmasına başlanmalıdır.

11- Yatırım Avansları ve Müteahhit Avansları Ayrımının Yapılmaması

259 nolu Yatırım Avansları Hesabı, yurt içi veya dışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılmaktadır. Bu hesaba her türlü müteahhit avansının kaydedilmesi mümkün değildir. Hesabın tanımında da açıkça belirtildiği gibi bu hesaba, maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen avanslar kaydedilecektir.

Bunun dışında verilen müteahhit avansları, (cari giderler, mal ve hizmet alımları gibi) "162- Bütçe Dışı Avanslar Hesabı"nın 07 "**Yatırım Avansları Dışındaki Müteahhit Avansları**" ayrıntı kodunda izlenmesi gerekmektedir.