

KAMU MUHASEBESİNDE TAŞLAR YERİNDEN OYNADI

Erkan KARAARSLAN
www.erkankaraarslan.org

I-GİRİŞ

Türkiye krizlerle yönetilen veya krizleri yöneten, bunun doğal uzantısı olarak kriz koşullarında şekillenen ve şekillendirilen yasal düzenlemelerin hüküm sürdüğü bir ülkedir. Ülkemizde son otuz yılda üç büyük ölçekli ekonomik kriz yaşandı. Bu krizler, ekonomik ve sosyal değişim sürecini hızlandırdı. Kamu mali yönetiminde önemli dönüşümler getiren ve getirecek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da 2001 ekonomik krizi sonrası yapılan düzenlemelerin en önemlisidir. Ancak, bu yasa son krizle gündeme gelen ve şekillenen bir düzenleme olmayıp, yaklaşık kırk yıllık bir geçmişi vardır.

Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden bütçelemeye aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görmekteyiz. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan güveninin sarsılması sonucunu doğurur.

Kamu mali yönetim reformu, Türkiye'nin gerçekleştirmek zorunda olduğu bir reformdur. Gerek makroekonomik istikrarın sürdürülebilir bir biçimde sağlanması gerek Devletin önemli toplumsal görevlerini yerine getirmesi için kamu mali yönetim reformunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, "Kamu Mali Yönetim Reformu"nun, sac ayaklarından, kanımca en önemli sac ayağı olduğu halde en az tartışılan Devlet Muhasebesi konu edilecektir.

Kamu mali yönetim sistemine, dolayısıyla Devlet Muhasebesine ilişkin çalışmalar 1970 yıllara kadar uzanmaktadır. Türkiye'nin muhasebe sisteminin incelenmesine yönelik 1978 tarihli bir IMF raporunda¹ 5018 sayılı Kanununla getirilen düzenlemelerin birçoğunu görmek mümkündür. Bu eksenle yapılan çalışmalara ve değişim ihtiyacına karşın, seksenli yıllar mali yönetim ve kontrol sisteminde değişiklik yerine, mevcut yapıda küçük revizyonlar yapılarak geçirilmiştir. Çünkü bu alanda yapılacak bir değişim yalnız kamu mali yönetiminde değil, kamu yönetiminde değişimi tetikleyecektir.

Doksanlı yıllarda da mali yönetimi değiştirmeme yada değiştirememeye tutumu devam ettirilmiş olmakla birlikte, hızla küreselleşen dünya ve iç dinamiklerin ülkeyi sürüklediği kriz ortamları aşağıda kısaca özetleneceği üzere değişime olan direnci bir anlamda kırmıştır.

Devlet, kamu harcamalarında tasarruf adı altında zaman zaman ödemeleri kısma yoluna gitmektedir. Aslında harcamaları kısma olarak nitelendirilen bu durum, harcamalarda

¹ Türk Devlet Muhasebesi Sisteminin İncelenmesi ve Öneriler, IMF Mali İşler Dairesi Uzmanı J. Pierre Demangel, Mayıs 1978.

tam anlamıyla bir kısıtlama olmayıp, özellikle mal ve hizmet alımına giren harcamaları bir süre için ertelemekten ibarettir. Çünkü Devletin zimmetinde gerçekleşen bu borçlar, mali yılın sonunda veya takip eden yılın başında veya devamında bir şekilde ödenmektedir.

1994 krizinde de tablo aynen böyle olmuş, özellikle eczanelere ve sağlık kurumlarına olan borçlar aynı çerçevede bir süre için beklemeye alınmıştır. Bu süreçte alacaklıların mensup olduğu meslek odaları ve alacaklı kurumların talepleri siyasi iradeye kadar ulaştığında, özellikle alacaklı tarafların belirttiği tutarların Devlet kayıtlarında olmadığı gerçeği ile yüz yüze kalınması üzerine; siyasi irade tarafından Devlet ödemesini geciktirse dahi borçlarını bilmeli yaklaşımı gösterilmiştir. Devlette tahakkuk esaslı muhasebe çalışmalarının çıkış noktası da bu yaklaşım olmuştur.

Bu kapsamda, mali yönetim ve kontrol konularında ve bu yapının ana unsurlarından olan muhasebe sisteminde çalışmalar yapmak üzere çalışma grupları oluşturulup, Dünya Bankası ile bir proje kredisi anlaşması dahi yapılmış olmasına rağmen, kredi anlaşması ve çalışmalar krizin seyrine bağlı olarak 1997 yılına kadar ağır aksak devam etmiş, 1997 yılı sonunda çalışmalar rafa kaldırılmıştır.

2001 krizi ile eski çalışmalar yeniden ele alınmış ve çalışmalara hız verilmiştir. Yaşanan krizler ülkede mali işlemlerin (görev zararları, yarı mali işlemler, nakit dışı borçlanma vs.) kayıt altına alınmasında bir sorun olduğu gerçeğini ortaya çıkarmış ve ülkemiz, ulusal ve uluslararası aktörler tarafından tüm mali işlemlerin gerçekleştiğinde kaydını öngören tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasına geçişe zorlanmıştır. Ülkemizde ekonomik krizlerden sonra ortaya konan mali tablo ile krizler öncesinde özellikle bütçe sonuçlarına göre ortaya konan tablolar hep farklılık göstermiştir. Bu durumun en önemli nedeni de, kayıt altına alınmayan dolayısıyla mali tablolara dahil edilemeyen mali işlemlerdir.

Kriz sonrası daha önce rafa kaldırılan çalışmalar güncellenerek öncelikle genel bütçe muhasebe kayıt ve işlemlerinde tahakkuk esasına geçilmiştir. Kriz ortamında alınan ve alınacak mali yardımların ve AB sürecinin ön şartları kapsamında yasalaşan 5018 sayılı Kanunla, bütçe işlemlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydını öngören, tezdüzen bir kamu-devlet muhasebe sistemi kurularak, ulusal ekonominin genel yönetim sektöründe uygulamaya konmuştur.

Konuya ilişkin olarak uluslararası yaklaşımlar, kavramsal çerçeve ve yapılan çalışmalar ile yasal çerçevenin ayrıntılarına aşağıda yer verilmiştir.

II- MUHASEBE KAYIT SİSTEMLERİ

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedildiği tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış nakit ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemleri sözkonusudur.

a) Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir ve gider tahminlerinin gerçekleşmelerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez.

b) Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir. Mali işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, (genellikle bir ay) önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.

c)Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.

Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın, uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı, muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. İşlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.

d)Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasında işlemler nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini; giderler hesabı da nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Ekonomik olaylara ilişkin işlemler ait oldukları mali yılda kaydedilir ve raporlanır. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını, diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilen mali raporlar bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esastan farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturur.

III- DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

Devlet muhasebesindeki gelişmeler temelde 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 istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Diğer taraftan da değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Bu durum hem ülkeler arası uygulamalarda hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörlerde ve bunların sonucunda ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında aynıdır. Türkiye örneğinde görüleceği üzere, bir ulusal ekonomide örneğin merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa Birliğin mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Daha da geniş kapsamlı düşünülürse, örneğin IMF, dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemektedir. Farklı ülkelerden gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir. Bütün bu olaylar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmaktadır. Bu kapsamda, gerçekleştirilen çalışmaların başlıcaları aşağıda sıralanmıştır.

a) Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

SNA 1993, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından 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 ekonomilerin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.

b) Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM2001)

GFSM 2001, IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir. GFSM2001, nakit esasına göre raporlamayı öngören eski GFS 1986 elkitabından hareketle, tahakkuk esasında muhasebe ve raporlamaya yönelmiş olup, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93'e uygun olması için gayret gösterilmiştir.

c) Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Birliđinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliđe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır.

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

IFAC'ın bir alt komitesi olan "Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi" dünya ülkelerine yönelik olarak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA93, GFSM2001 ve ESA95 devlet mali istatistiklerinin kapsamı konusunda ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer düzenlemeleri içermektedirler.

Bu çerçevede, üzerinde durulması gereken önemli bir konu da, yukarıda sıralanan sistemler ekseninde ulusal ekonomilerin sektörel sınıflandırması ve bu sınıflandırmaya göre devlet muhasebesinin kurumsal kapsamıdır.

IV- ULUSAL EKONOMİLERİN SEKTÖREL SINIFLANDIRMASI

Gayri safi milli hasıla, milli gelir, büyüme oranı gibi büyüklükler ulusal ekonominin bütününe kapsayan ölçümlerdir. Devlet muhasebesi de bunların ölçülmesi için alt yapı oluşturur. Çünkü Devlet hesapları ulusal hesapların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu nedenle, devletin mali işlemlerini kaydeden ve raporlayan sağlam bir muhasebe sistemi, ulusal büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasına temel oluşturur.

Yukarıda adı geçen düzenlemelerde ulusal ekonomiler sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Ülkemizde sektör bazında sınıflandırma basitçe kamu sektörü ve özel sektör olarak yapılmaktadır. Kamu sektörü tanımı çok net değildir. Kamu kesiminden, geniş anlamda Devlete ait iktisadi işletmeler dahil, bütün kamu kurum ve kuruluşları, dar anlamda ise özel hukuk hükümlerine tabi olan iktisadi işletmeler hariç kamu kurumları algılanmaktadır.

Yukarıda adı geçen düzenlemelerde ise ulusal ekonomiler beş alt sektöre ayrılmıştır.

Bunlar;

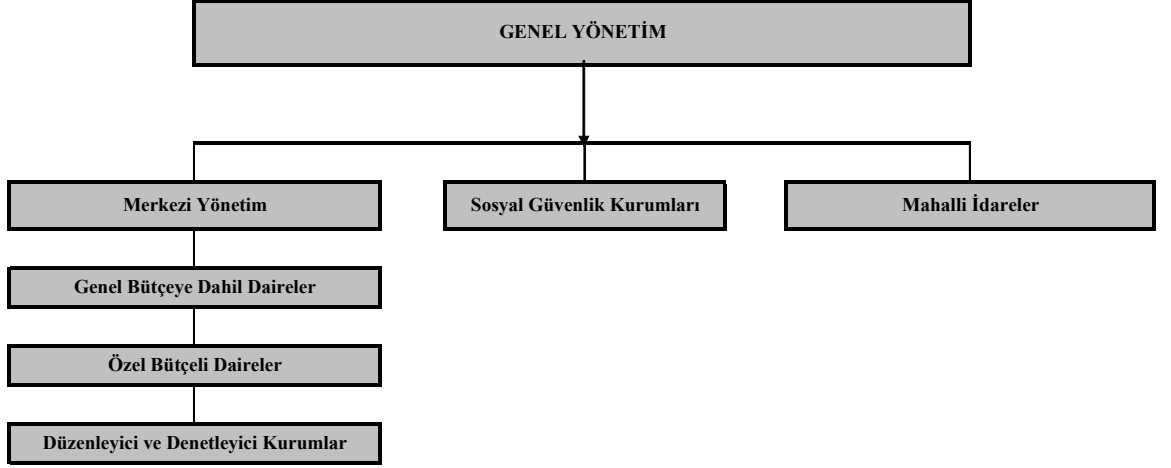
- 1- Mali şirketler,
- 2- Mali olmayan (mal ve hizmet üreten) şirketler,
- 3- Genel yönetim,
- 4- Hane halkına hizmet sunan kar amacı olmayan kuruluşlar,
- 5- Hane halkı.

Bu sınıflandırmaya göre; kamu kesimi tanımına, genel yönetim kapsamına dahil kamu idareleri ile Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler girmektedir.

V- 5018 SAYILI KANUNA GÖRE GENEL YÖNETİMİN KAPSAMI

Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler ile genel yönetim kamu sektörünü oluşturmaktadır. Devlete ait mali ve mali olmayan şirketlerin faaliyetlerinin amacı pazar için özel hukuk, muhasebe ve raporlama ilkelerine göre mal ve hizmet üretip kar elde etmek olduğundan devlet muhasebesinin dışındadırlar.

5018 sayılı Kanun, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini “uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareleri,” şeklinde tanımlamıştır. Buna göre; genel yönetim sektörü aşağıdaki kamu idarelerinden oluşmaktadır.



VI- 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DEVLET MUHASEBESİ KAYIT ESASLARI

5018 sayılı Kanun öncesi, genel yönetim kapsamına dahil birimlerde muhasebe sisteminden bahsedilemeyeceği gibi bu idarelerde uygulama birliği yoktu ve genel yönetim kapsamındaki idarelerin hesaplarını konsolide etmek mümkün değildi. Zorunlu olarak uluslararası kuruluşlara verilen mali istatistiklere bu kuruluşlarca itibar edilmemekteydi. Aşağıda görüleceği üzere, kayıt esası dahil muhasebe kayıt işlemleri bakımından karmaşa ve sistemsizlik sözkonusuydu.

5018 sayılı Kanun öncesi, genel yönetim (kamu) sektöründe;

- Genel ve katma bütçe; uyarlanmış tahakkuk esası,
- Döner sermayeler; tahakkuk esası,
- Fonlar; nakit esası ve tahakkuk esası,
- Özel/özerk bütçeli idareler; uyarlanmış nakit/tahakkuk esası ve tahakkuk esası,
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar; uyarlanmış tahakkuk esası ve tahakkuk esası,
- Sosyal güvenlik kurumları; tahakkuk esası,
- Yerel yönetimler; nakit esası, tahakkuk esası ve uyarlanmış tahakkuk esası,

uygulanıyordu.

VII- 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DEVLET MUHASEBESİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

Devlet muhasebesine yöneltilen eleştiriler ve reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının başlıca nedenlerini aşağıda sıralanmıştır.

- Kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
- Kayıt esası yönünden tam bir karmaşa sözkonusudur ve genellikle nakit esası uygulanmaktadır.
- Bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır.
- Hesaplar yeterli detayda değildir.
- Hesaplar sınıflandırılmamıştır.
- Uygulamalar temel muhasebe kavramaları ile uyumsuzdur.

- Ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak sağlıklı veriler sağlamamaktadır.
- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
- Bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.
- Muhasebe bilgilerinden “kesin hesap kanun tasarı” ları elde edilememektedir.
- Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.
- Devlet muhasebesi uluslar arası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır.

VIII- 5018 SAYILI KANUNDA ÖNGÖRÜLEN MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

5018 sayılı Kanunun muhtelif maddelerinde yer alan hükümler bir arada değerlendirildiğinde; genel yönetim muhasebe sisteminin aşağıda sıralanan hususları taşıması gerekmektedir.

- 1-KİT’ler hariç tüm kamu idarelerini ve bu idarelerin tüm mali işlemlerini kapsamı,
- 2-Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,
- 3- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerine ve kontrol edilmelerini mümkün kılması, mali kontrol aracı olarak kullanılabilmesi,
- 4-Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilebilmesi için yeterli detayda olması,
- 5- Mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,
- 6-Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi,
- 7-Muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türleri; uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirlenmesi ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulması,
- 8-Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilen mali istatistiklerin, 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 hazırlanması,
- 9-Mali raporlara dayanılarak üretilen mali istatistiklerin belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığınca yayımlanması,

IX- YENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Kanunun öngördüğü amaçlara ulaşmak için Kanun hükümleri doğrultusunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, ilke ve kuralları ile çerçeve bir hesap planı (EK:1) ve düzenlenecek raporları (EK:2) ve bunların şekil ve düzenlenme sürelerini içeren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Bakanlar Kurulu Kararıyla² yürürlüğe girmiştir.

² 8.6.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kapsama dahil idareler (Genel Bütçe için Maliye Bakanlığı, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı) tarafından genel yönetmeliğe uygun uygulama yönetmelikleri ve çerçeve hesap planına uygun detaylı hesap planları hazırlanmıştır.

Bu düzenlemeler doğrultusunda 1.1.2006 tarihi itibariyle genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinde;

- Kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanmıştır,
- Maddi duran varlıklar dahil, tüm mali faaliyetler kayıt altına alınacaktır,
- Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlaması ile bütçelerin ve orta vadeli programların hazırlanmasına destek sağlayacaktır,
- Devlet borçlarının mali raporlarda görülmesi sağlanacaktır,
- Kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilecektir,
- Vergi harcamaları kısmen de olsa raporlanabilecektir,
- Genel yönetimin hesapları konsolide edilebilecektir,
- Genel yönetimin uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uygun olarak mali istatistikleri hazırlanacak ve belirlenen sürelerde yayımlanabilecektir.

Sonuç itibariyle, bütçe işlemlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydını öngören, tezdüzen bir kamu-devlet muhasebe sistemi kurulmuştur. Bundan böyle, genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinde de özel kesim muhasebesine paralel bir muhasebe sistemi kurulduğundan, ulusal ekonominin tüm sektörlerinin muhasebe uygulamalarında birlik ve aynı esasta kayıtlarla üretilen verilerden benzer veya aynı mali raporlar üretilebilecektir. Diğer taraftan, muhasebe uygulamaları bakımından da üyelik sürecinde AB ile entegrasyon ve diğer uluslararası kuruluşlarla uyum sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- DİŞLİ, Mustafa, KIZILKAYA, Eyüp (2000), **Çözümlü Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:1, Ankara.
<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref3.php>
- KARAASLAN, Erkan, Sirküler Rapor, (2005) Sayı. -11, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Türmob Yayınları – 276.
- KERİMOĞLU, Baki, **Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı**, Mali Kılavuz Dergisi (Nisan 1998) Sayı. 17, s.87-102.
- KERİMOĞLU, Baki, **Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı**, Mali Kılavuz Dergisi (Nisan 1998) Sayı. 17, s.87-102.
- KERİMOĞLU, Baki, KIZILKAYA Eyüp, KULAKSIZ Haydar, HASTÜRK Mesut, GÜLŞEN Hamdi, KARAARSLAN Erkan, (2006), **Mahalli İdareler İçin Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Yayın No:1, Ankara.
- KIZILKAYA, Eyüp, **Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı .25, s117-124.
- KIZILKAYA, Eyüp, **Yeni Kamu Muhasebe Sistemi ve Yapılmakta Olan Çalışmalar**, Mali Hukuk Dergisi, Sayı.114, s.31-54.
- KIZILKAYA, Eyüp, **Genel Ve Katma Bütçeli İdareler 2004 Yılı Kesin Mizanı Ve Bilançosu**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı .29, s.60-68.