

DEVLET MUHASEBESİNDE GELİR HESAPLARININ ÇALIŞMASI

Erkan KARAARSLAN
www.erkankaraarslan.org

SUNUŞ

Kamu kesiminin faaliyet gösterdiği alanlarda iyiden iyiye ivme kazanan değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının bulanıklaşması, geleneksel hesap verme yükümlülüğünün beklentileri karşılayamaması, Devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe sürecinin kaynakların toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu yönetimlerini yetersizlik psikozuna sürüklemiştir.

Ayrıca, kamu harcamalarında, gerekli disiplini sağlamak için konulan ve performansa da yönelik olmayan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları ve kaçınılmaz olarak sahnede yerini alan aşırı kırtasiyecilik yüzünden; kamu yönetimleri, maliyet-etkin ve sonuç-yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları ister olmuşlardır.¹

Bununla birlikte teknolojiye, özellikle de bilişim teknolojisinde kaydedilen ilerlemeler ile değişen yaşam koşullarının kamu çalışanlarının alışkanlık ve beklentilerinde yarattığı derin etkiler, kamu yönetimlerine içinde buldukları açmazlardan kurtulabilme umudu vermiştir.²

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.

Bütün kamu yönetimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir. Bu değişikliklerden biri de: **Devlet muhasebesinin tahakkuk esasına uygun bir biçimde tutulmasıdır.**³

Sağlıklı bir mali yönetim için sağlam bir muhasebe sisteminin varlığı şarttır. Devlet muhasebesinin, artık kurulması elzem olan performans yönetim sistemine de veri üretecek, yönetimin alacağı kararlar için doğru ve güvenilir bilgileri zamanında temin edecek şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Muhasebe sistemleriyle yalnızca yıllık bütçe işlemlerinin değil, aynı zamanda Devlet mallarının hesabının da tutulması; idarelerin kaynak kullanımının izlenmesi ve bütçelerle kaynaklar arasında organik bağ oluşturulması da gerekmektedir. Ayrıca, hesap verme yükümlülüğünün **gelişmiş raporlama sistemleri** ve şeffaflık politikaları yoluyla daha da güçlendirilmesi ve Kamu yönetiminin, günümüz

¹ Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi," *Maliye Dergisi*, no.140 (Ağustos 2002), 58.

² Erkan Karaarslan, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması," *Mali Kılavuz Dergisi*, no.22 (Ekim 2003), 188.

³ Erkan Karaarslan, "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler," *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, cilt.8 sayı.3 (Mart 2003), 33.

koşullarında yeterince hızlı ve isabetli karar verebilmesi için doğru, güvenilir ve yeterli bilgiye zamanlı olarak ulaşabilmesi gerekir.

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE GELİR HESAPLARI

A-Giriş

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar, gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanlı ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de vazgeçilemez bir rol oynar.⁴

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır. 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.⁵

Tüm genel yönetim birimlerinde nakit esaslı devlet muhasebesinden, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine 2006 yılı başından itibaren geçilmiştir. Bu yazıyla amaçlanan gelir hesaplarının, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde daha sorunsuz bir şekilde uygulamasına destek olmaktadır.

B-Gelir Hesapları ve İlkeleri

Nakit esasında bütçe gelirlerini kayıt ve takip etmek için "800-Bütçe Gelirleri Hesabı" ve Bunlardan yapılan ret ve iadeler içinde "810- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı" ve bu hesaplar karşılığında kullanılan "805- Gelir Yansıtma Hesabı" kullanılmaktadır.

Tahakkuk esasında gelirleri takip etmek için "600-Gelirler Hesabı" kullanılmaktadır.

Bütçe gelirleri hesabının alacak bakiyesi ile bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesi arasındaki fark her zaman gelir yansıtma hesabının borç bakiyesine eşit olmak durumundadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk ettirilen her türlü gelir işleminin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın "600 Gelirler Hesabı"na kaydı gerekmektedir. Tahakkuk eden gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı arasında genellikle bir zaman farkı olduğundan bütçe gelirleri hesabı ile gelirler hesabı birbirinden farklılık arz etmektedir. Gelirler hesabı ile bütçe gelirleri hesabı arasındaki diğer bir fark da bütçe geliri olarak tanımlanan her işlemin gelirler hesabında; gelirler hesabında tanımlanan her işlemin de bütçe gelirleri hesabında tanımlanmamış olabileceğidir. Mesela bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen bir alacağın tahsili bütçe geliri olarak tanımlanmakta iken, bu durum genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bir gelir işlemi olarak değil varlık unsurları arasındaki bir akım olarak tanımlanmaktadır. Aynı şekilde döviz cinsinden takip edilen

⁴ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları* 2002, 3.

⁵ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları* Mayıs 2003, 7.

varlıklarda kur değişikliğinden kaynaklanan artışlar gelir işlemi olarak tanımlanırken, bu durum bütçe kanunlarına göre bütçe geliri olarak tanımlanmamaktadır.

a-Gelirlerin Tahakkuku İşlemleri

Gelirlerin tahakkuk kaydı "120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı"na borç kaydı yapılmak suretiyle yapılır. Bu hesap nakit esaslı muhasebede "Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı"na tek düzen muhasebe sisteminde ise "Alıcılar Hesabına" karşılık gelmektedir. İlgili servislerce tahakkuk bordroları ile ya da tahakkuk fişleri veya diğer bir doküman ile muhasebe servisine bildirilen gelirlerden alacak tahakkukları, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyile "120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı"na borç kaydedilerek tahakkuk kayıtları yapılır. Burada unutulmaması gereken gün içindeki gelirlerden alacak tahakkuklarının mutlaka gün sonuna kadar muhasebe servisine bildirilmesinin gerekliliğidir.

Örnekler:

Örnek 1- Vergilendirme bölümünden gün içinde 100.- YTL'si beyana dayanan gelir vergisi, 200.- YTL'si beyana dayanan katma değer vergisi olmak üzere 300.-YTL tahakkuk olduğu muhasebe servisine gün sonunda bildirilmiştir.

Muhasebe servisinde yapılacak olan kayıt;

----- / -----	
120.01.01.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hs. (Bey. Day. Gelir Ver.)	100.-
120.01.04.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hs. (Bey. Day. Kat.Değ. Ver.)	200.-
600.01.01.01.01 Gelirler Hesabı (Bey. Day. Gelir Vergisi)	100.-
600.01.04.01.01 Gelirler Hesabı (Beyana Day. KDV)	200.-
----- / -----	

şeklinde olacaktır.

Yapılan bu kayıtla "600-Gelirler Hesabı" tahakkuk eden her türlü geliri, tahakkuk esaslı muhasebeye uygun bir şekilde gösterecektir.

Örnek 2- Tahakkuk eden beyana dayanan katma değer vergisinin 20.- YTL'si tenzil edilmiş, 120.- YTL'si ise tecil edilmiştir. Tecil edilen tutarın 50.Y TL'lik kısmı bu yıl, geri kalan kısımları ileriki yıllarda ödenecektir:

----- / -----	
630 Giderler Hesabı	20.-
122.01.04.01.01 Gel. Tec. Ve Teh. Al. Hs. (Beyana Day. KDV)	50.-
222.01.04.01.01 Gel. Tec. Ve Teh. Al. Hs. (Beyana Day. KDV)	70.-
120.01.04.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hs. (Bey. Day. KDV)	140.-
----- / -----	

Gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı olan bir tutar herhangi bir nedenle tenzil edilirse "120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı"na alacak "630-Giderler Hesabı"na borç kaydı yapılır.

b- Gelirlerin Takibe Alma İşlemleri

İlgili servislerce muhasebe servisine bildirilen takibe alınmış alacaklar, düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile gelirlerden takipli alacaklar hesabına borç, ilgisine göre gelirlerden alacaklar hesabı veya gelirlerden tecilli ve tehirlil alacaklar hesabına alacak kaydedilerek takip kayıtları yapılır. İlgili servislerce takibe alma işlemi gün sonuna kadar muhasebeye bildirilir.

Örnek 3- Tahakkuk eden beyana dayanan emlak vergisinin 30- YTL'si takibe alınmıştır. Gelecek sene ödenmek üzere tecil edilen beyana dayanan emlak vergisinin 10.- YTL'lik kısmı takibe alınmıştır:

----- / -----		
121.01.2.09.51 Gelirler Takipli Al. Hs. (Bina Vergisi)	40.-	
222.01.02.09.51 Gel. Tec. Ve Teh. Al. Hs. (Bina Vergisi)		10.-
120.01.02.09.51 Gelirlerden Alacaklar Hs. (Bina Vergisi)		30.-
----- / -----		

c- Gelirlerin Tecil ve Tehire Alma İşlemleri

Mevzuatı gereğince vergi, vergi dışı gelir ve sermaye geliri alacaklarından içinde bulunulan mali yılsonunu 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- Örnek Uygulamalar

Örnek 4- 1 nolu örnekte tahakkuk kayıtları yapılan beyana dayanan gelir vergisinin 50.- YTL'si nakden tahsil edilmiştir:

----- / -----		
102 Banka Hesabı	50.-	
805 Gelir Yansıtma Hesabı	50.-	
800.01.01.01.01 Bütçe Gelirleri Hs. (Bey. Day. Gel. Ver.)	50.-	
120.01.01.01.01 Gel. Al. Hs. (Beyana Dayanan Gelir Vergisi)	50.-	
----- / -----		

Örnek 5- Vergi dairesinin banka hesabına 50.000.- YTL tutarında özel tüketim vergisi ödemesi yapılmıştır:

----- / -----		
510.02 Nakit Hareketleri Hesabı	50.000.-	
805 Gelir Yansıtma Hesabı	50.000.-	
800.01.04.04.04 Bütçe Gelirleri Hs. (Day. Tük. Mal. ÖTV)	50.000.-	
600.01.04.04.04 Gelirler Hs. (Day. Tük. Mal. ÖTV)	50.000.-	
----- / -----		

Örnek 6- Özel bütçeli bir kamu idaresine bağış olarak 200.- YTL tutarında çek verilmiştir; Çek bankaya gönderilmiştir:

----- / -----		
101 Alınan Çekler Hesabı (Muhasebe Bir. Çekler)	200.-	
600 Gelirler Hs. (Kişi. Al. Bağış ve Yard.)	200.-	
605 Gelir Yansıtma Hesabı	200.-	
800 Bütçe Gelirleri Hs. (Kişi. Al. Bağış ve Yard.)	200.-	
101.02 Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)	200.-	
101.01 Alınan Çekler Hesabı (Muhasebe Bir. Çekler)	200.-	
----- / -----		

Örnek 7- 1 nolu örnekte tahakkuk kayıtları yapılan beyana dayanan gelir vergisinin 20.- YTL'si çekle tahsil edilmiştir; Çek bankaya gönderildiğinde karşılıksız çıkmıştır:

----- / -----		
101.01 Alınan Çekler Hesabı	20.-	
605 Gelir Yansıtma Hesabı	20.-	
800.01.01.01.01 Bütçe Gelirleri Hs. (Bey. Day. Gel. Ver.)	20.-	
120.01.01.01.01 Gel. Al. Hs. (Beyana Dayanan Gelir Vergisi)	20.-	
101.02 Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)	20.-	
101.01 Alınan Çekler Hesabı (Muh. Bir. Çekler)	20.-	
----- / -----		

Çek bankaya gönderildikten sonra karşılıksız çıkması durumunda yapılacak kayıt;

----- / -----		
800.01.01.01.01 Bütçe Gelirleri Hs. (Bey. Day. Gel. Ver.)	20.-	
101.02 Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)		20.-
120.01.01.01.01 Gel. Al. Hs. (Beyana Dayanan Gelir Vergisi)	20.-	
605 Gelir Yansıtma Hesabı		20.-
----- / -----		

şeklinde olacaktır. Bu kayıtla bütçe geliri tutarı düzeltilmiş, çek kayıtlardan çıkarılmış ve kapanan tahakkuk kaydı yeniden açılmıştır.

Örnek 8- Genel bütçe kapsamı dışındaki bir kamu idaresinde, emanetler hesabına alacak kaydedilmesi gerekirken yanlışlıkla Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilen tutarın düzeltme kaydı;

----- / -----		
120 Gelirlerden Alacaklar H. (Bey. Day. Gel. Ver.)	10.-	
333 Emanetler Hs. (3984 S. Kan. Göre Tah. Reklam G.)		10-
----- / -----		
800 Bütçe Gelirleri Hs. (Bey. Dayanan Gel. Ver.)	10.-	
805 Gelir Yansıtma Hesabı		10.-
----- / -----		

şeklinde olacaktır.

Örnek 9- 6 nolu örnekte bağış ve yardım olarak alınan tutarın 100.- YTL'sinin aslında arazi satış geliri olduğu anlaşılmıştır.

Bu örneği yapabilmek için bir ön işlem yapmak gerekecektir.

Herhangi bir muhasebe biriminde kayıtlarda olmayan bir varlığın herhangi bir nedenle kayıtlardan çıkarılması gerekiyorsa bu varlık önce kayıt altına alınmalıdır. Bu örnekte kayıtlardan çıkarılması gereken arazi henüz kayıtlara alınmadığı için önce bu arazinin kayıt altına alınması gerekecektir:

----- / -----		
250.01 Arazi ve Arsalar Hesabı	100.-	
500.02.03.01 Net Değer Hesabı (Arazilerden Env. Yapılanlar)		100.-
----- / -----		

Bu giriş kaydından sonra 6 nolu örnekte hatalı yapılan kaydın düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
800.04.04.01.02 Bütçe Gelirleri Hs. (Kişi. Al. Bağış ve Yard.)	100.-	
800.03.03.01.01 Bütçe Gelirleri Hs. (Arazi Satışı)		100.-
----- / -----		
600.04.04.01.02 Gelirler Hesabı (Kişilerden Al. Bağış ve Yar.)	100.-	
605 Gelir Yansıtma Hesabı		100.-
----- / -----		
605 Gelir Yansıtma Hesabı	100.-	
250.01 Arazi ve Arsalar Hesabı		100.-
----- / -----		

Örnek 10- Kredi kartıyla 30.- YTL tutarında katma değer vergisi tahsilatı, tecil kaldırılarak, yapılmıştır. Yapılan bu tahsilat belli bir süre sonunda banka tarafından hazineye aktarılmıştır;

----- / -----		
120.01.04.01.01 Gelir. Al. Hs. (Beyana Dayanan KDV)	30.-	
122.01.04.01.01 Gel. Tec. Ve Teh. Al. Hs. (Bey. Day. KDV)	30.-	
----- / -----		
109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	30.-	
800.01.04.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı (Bey. Day. KDV)		30.-
----- / -----		
805 Gelir Yansıtma Hesabı	30.-	
120.01.04.01.01 Gelir. Al. Hs. (Beyana Dayanan KDV)	30.-	
----- / -----		
510.02 Nakit Hareketleri Hs. (Vergilerin Gönd. Kaynaklananlar)	30.-	
109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	30.-	
----- / -----		

Örnek 11- Takipli alacaklardan 20 dolar tahsilat yapılmıştır. (Döviz kuru: 1,400.- YTL)

----- / -----		
105.01.01.02 Döviz Hesabı (Kasadaki Dolar)	28.-	
605 Gelir Yansıtma Hs.	28.-	
800.01.04.01.01 Bütçe Gelirleri Hs. (Beyan Dayanan KDV)	28.-	
121.01.04.01.01 Gelirlerden Takipli Al. Hs. (Bey. Day. KDV.)	28.-	
----- / -----		

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

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

----- / -----		
108.03 Diğer Hazır Değerler Hesabı (Ban. Yat. Üzer. Gön. Dövizler)	28.-	
105.01.01.02 Döviz Hesabı (Kasadaki Dolar)		28.-

Dövizin banka hesabına yatırıldığı anlaşıldığı takdirde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

----- / -----		
105.02.01.02 Döviz Hesabı (Bankadaki Dolar)	28.-	
108.03 Diğer Hazır Değ. H. (Ban. Yat. Üzer. Gön. Dövizler)		28.-

Hazine malı dövizler kayıtlı değeri ile Cuma günü Dış Ödemeler Saymanlığına gönderilmek zorundadır.

----- / -----		
511.1 Muhasebe Bir. Arası İşlemler Hesabı	28.-	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		28.-

Bankadan söz konusu dövizin saymanlık hesabından çıktığı bildirildiğinde,

----- / -----		
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	28.-	
105.2.1.2 Döviz Hesabı		28.-

kaydı yapılacaktır.

Örnek 12- Mükellefe 50.- YTL tutarında KDV iadesi yapılacağı tespit edilerek söz konusu tutar emanete alınmıştır.

----- / -----		
810.01.04.01.01 Bütçe Gel. Ret ve İadeler Hs. (KDV İadeleri)	50.-	
333.02.03.04 Emanetler H. (3065 s.Kanun Ger. Yap. KDV İst.)		50.-
630.10.01.04.01 Giderler Hs. (Dahilde Alınan Katma Değer Verg.)	50.-	
605 Gelir Yansıtma Hesabı		50.000.000.-

Burada katma değer vergisi iade işlemi, bütçe giderleri içinde bir ret ve iade tertibi açılmadığı için bütçe açısından bütçe gelirlerinden indirim olarak değerlendirilmekte ve "810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı"nda muhasebeleştirilmekte ve bütçeleştirilmektedir. "810- Bütçe Gelirlerinden Ret 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 ret 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" çalıştırılmıştır. Yukarıda anılan işlem eğer bir gelir düzeltici işlem olsaydı bu tutar "600-Gelirler Hesabı"ndan

düşülecekti. Ancak buradaki işlem bir “Vergi Harcaması”⁶ olduğu için bir giderdir ve giderler içinde raporlanacaktır.

⁶ Erkan Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi,” *Maliye Dergisi*, no.140 (Ağustos 2002), 67.