

YÖNETİCİ ÖZETİ

Tahakkuk esasına uygun olarak hazırlanan ve 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”nin mahalli idarelerde uygulanmasında yapılan hatalar bu özeti konusunu oluşturmaktadır.

A- MALİ RAPORLARDA SIKLIKLA GÖRÜLEN MUHASEBE HATALARI

1- Hesap Bakiyesi Hataları

Mahalli idareler tarafından say2000i vasıtasıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderilen mizanların incelenmesi neticesinde, ana hesap düzeyinde dahi, bir çok hesabın ters bakiye verdiği tespit edilmiştir. Bu çok temel muhasebe hatasının yoğunluğu doğru mali raporlar üretmesinin önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır.

2- Mali Yılbaşında Doğru Devir Yapılmamasından Kaynaklanan Hatalar

Mahalli idare mizanlarındaki hataların bir kısmı yılın başında devir yapılmamasından ya da hatalı devir yapılmasından kaynaklanmaktadır. 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 nakit esasına dayanan muhasebe sistemi uygulayan mahalli idarelerin, muhasebe uygulamalarındaki hataları yeni sisteme de taşıdığı görülmektedir.

3- Hiç Kullanılmayan Ya Da Yanlış Kullanılan Hesaplar

Aşağıda çok sık hata yapılan hesaplara ilişkin işlemler detaylı olarak incelenecektir.

- 1- Alınan Çekler Hesabında Yapılan Hatalar
- 2- Diğer Hazır Değerler Hesabının Kullanılması Gereken Durumlar
- 3- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Kullanımında Yapılan Hatalar
- 4- Gider Taahhütleri Kayıtlarının Yapılması
- 5- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabının Kullanımında Yapılan Hatalar
- 6- Maddi Duran Varlıkların Kayıtlara Alınması Ve Elden Çıkarılması İşlemlerinde Yapılan Hatalar
- 7- Teminat Mektuplarından Bankaya Gönderilenlerin Kaydı
- 8- Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Kayıtlarda Yapılan Hatalar
- 9- Sayım Fazla ve Noksanlarının Kaydında Yapılan Hatalar
- 10- Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubunun Kullanılmaması
- 11- 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabının Kullanılmaması
- 12- Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilâtın Kaydında Yapılan Hatalar
- 13- Bütçe Gelirlerinden Ayrılan Payların Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Hatalar
- 14- Ödenek Hesaplarının Kullanımında ve Bütçenin Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Hatalar

4- Yansıtma Hesaplarında Yapılan Hatalar

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.

5- Tertip Kullanılması Gerektiği Halde Kullanılmayan Hesaplar

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 Hs.

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 Hs.

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

294 Elden Çıkarılacak 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

90 Ödenek Hesapları

6- Yardımcı Defter – Yevmiye Defteri – Mizan Eşitliğinin Bulunmaması

Mizanlarla bütçe hesaplarının karşılaştırılması neticesinde defter mizan eşitliğinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, muhasebe sisteminde yapılan tüm incelemelerde öncelikle yardımcı defter, yevmiye defteri ve mizan cetveli eşitliği aranmalı, varsa hatalar giderilmelidir.

8- İller Bankası Paylarının Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Hatalar

İller Bankası paylarının muhasebeleştirilmesi sırasında, 240- Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına, 300- Banka Kredileri Hesabına, 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına, 361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabına, 368- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına, 381- Gider Tahakkukları Hesabına kayıt yapılması gerekmektedir. Tüm mahalli idareler İller Bankasından pay almalarına rağmen mizanlarında bu hesaplara rastlanmayabilmektedir. Buda İller Bankasından alınan payların doğru muhasebeleştirilmediğini göstermektedir.

9- Gelir Hesaplarının Kullanımında Yapılan Hatalar

Mahalli idarelerin mizanlarının incelenmesi sırasında, özellikle gelir hesaplarında çok yoğun hata yapıldığı görülmektedir. Faaliyet alacakları hesap grubundaki hesapların alacak bakiyesi verdiği, gelirler hesabının borç bakiyesi verdiği, bütçe gelirleri hesabı ile gelir yansıtma

hesapları arasında uyumsuzluklar bulunduğu ve bütçe gelirleri hesabı ile bütçe gelirlerinden red ve iadeler hesabının detaylarında ters bakiye veren bir çok yardımcı hesabın bulunduğu tespit edilmiştir.

B- İL BELEDİYELERİNİN MİZANLARININ DETAYLI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu çalışmada il belediyelerinin mizanları detaylı bir incelemeye tabi tutulmuştur. Bulunan hataları gösterir tek sayfa özet liste ekte sunulmuştur (EK-2). Özet liste sütunlarında yer alan ve bazı il belediyelerde işaretli olan (X) işaretleri o belediyede yapılmış olan hataları ifade etmektedir. Sütun başlıkları ise HK1, HK2, şeklinde ardışık olarak ilerlemekte ve (HK) ifadesi yapılan “Hata Kodu” olup rapor alt bölümünde yer alan başlıkları ifade etmektedir.

8- Dönem Sonu Hesaplarının Çalışması (Hk8)

Yapılan incelemede; Kayseri Büyükşehir, Muğla, Sivas, Bartın ve Yalova il belediyeleri tarafından, dönem sonunda kayıt yapılması gereken hesapların yıl içerisinde de kullanıldığı görülmektedir. Oysaki 570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı, 580- Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı, 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ve 591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı dönem sonu ve dönem başında çalışması gereken hesaplar olduğundan 2006 yılı devirlerinde de kullanılması imkânsızdır.

9- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans Ve Krediler İle Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabında Görülen Hatalar (Hk9)

Yapılan incelemede; 165- Mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler hesabının Çankırı, Antakya, Mersin, İzmir, Sivas, Tunceli illerinde yönetim dönemini izleyen ayının ilk iş gününde kapatılmadığı görülmüştür. Bu illerden Mersin Büyükşehir belediyesi hariç diğer illerde bu hesabın hala kapatılmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca Mersin ve İzmir Büyükşehir belediyeleri ile Amasya Antakya il belediyelerinde kapatılmaya çalışılan mahsup dönemine bırakılan avans ve krediler ile ilgili geçen yıl bütçe mahsupları hesaplarında ise hiç gider yansıtma hesabının çalıştırılmadığı, başka bir hesap ile işlemin kapatılmaya çalışıldığı tespit edilmiştir.

10- Birikmiş Amortismanlar Hesabına Kayıt Yapılması (Hk10)

Yapılan incelemede; Gümüşhane, Malatya, Muğla, Yozgat ve Karabük İl Belediyelerinde 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına kayıt yapıldığı tespit edilmiştir. Gerek devirlerde böyle bir hesabın olmaması, gerekse uygulamanın yeni başlaması nedeniyle yıl içerisinde bu hesabın çalıştırılması imkânsızdır.

14- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması (Hk14)

Yapılan incelemede; Artvin il belediyesinde iki dönem verileri içerisinde giderek artan bir şekilde 511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına kayıt yapıldığı tespit edilmiştir. Tek bir muhasebe birimi olan tüm il belediyelerinde bu hesap kullanılamaz. Merkez ve taşra ilişkisi olan birimlerde (sadece il özel idarelerinde) kullanılabilir.

15- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabının Kullanılmaması (Hk15)

Yapılan incelemede; 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik hesabının hiç borç kaydının olmadığı tespit edilmiştir. Böyle bir durumun varlığı ya belediyelerin sorumlu sıfatıyla, sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre sosyal güvenlik kurumları adına nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların ilgili sosyal güvenlik kurumuna gönderilmediğini veya başka bir hesap çalıştırılması (mizanlardan bu durumun anlaşılması imkansızdır) şeklinde gönderildiğini göstermektedir.

16- Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabından Gönderme Yapılmaması (Hk16)

Yapılan incelemede; Bitlis, Hakkâri ve Van il belediyelerinde 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına borç kaydı yapılmadığı tespit edilmiştir. Böyle bir durumun varlığı sorumlu veya mükellef sıfatıyla ödenecek her türlü vergi, resim, harç ve benzeri borçları, mevzuatı gereği nakden veya mahsuben tahsil edilip ilgili vergi dairesine ödenmemesi veya başka bir hesaba borç kaydı yapılarak gönderildiğini göstermektedir.

C- BÜTÇE RAPORLARINDA GÖRÜLEN ÖNEMLİ HATALAR

Mahalli idarelerin say2000i sistemine girilen 2006 yılının birinci 3 aylık (Ocak-Mart 2006) ve ikinci 3 aylık (Nisan-Haziran 2006) dönemine ait aylık mizan (hesap bazında), bütçe gelirleri hesabı (detay bazında), bütçe giderleri hesabı (detay bazında) ve bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına ait veriler (detay bazında) konsolide bazda elde edilmiş ve genel bir yaklaşım çerçevesinde kontrol edilmiştir.

1- Bütçe Giderleri Hesabının Detayında Tespit Edilen Hatalar Ve Uygulama Eksiklikleri

1- Mahalli idarelerin il bazında mizanlarının kontrol edilmesinde say2000i sistemine girilen bütçe hesaplarına ilişkin aylık mizan verileri ile detay bazında girilen veriler arasında uyumsuzluk olduğu ve bu durumun bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verilerinin raporlanmasında olumsuzluklara neden olabileceği tespit edilmiştir.

2- Birçok il belediyesi mizanında ekonomik kodun “6-Sermaye Giderleri” detayından harcamalar gerçekleştirildiği halde varlık hesaplarının ve yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanılmadığı görülmüştür.

3- Bütçe giderleri hesabının detayları Türkiye bazında raporlanmış ve gerekli incelemeler yapılarak pek çok soruna ulaşılmıştır;

4- Türkiye bazında mahalli idarelerin bütçe giderlerine ilişkin yardımcı hesapların incelenmesinde “1.5.1.51.Belediye başkanına yapılan ödemeler”, “1.5.1.52. Belediye meclis üyelerine yapılan ödemeler” ekonomik koduna ilişkin bütçe giderleri “1.1.1. Yasama ve yürütme organları hizmetleri” fonksiyon kodundan yapılması gerekirken değişik fonksiyon kodlarından yapıldığı tespit edilmiştir.

5- Bazı il belediyelerinde, bütçe giderleri hesabının yardımcı hesaplarında hataların yapıldığı tespit edilmiş ve hatalara ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

6- Bazı il belediyelerinde mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler hesabının kullanımı ve mahsup dönemine aktarılan avans ve kredilerin mahsup edilmesinde hatalar yapıldığı tespit edilmiştir.

2- Bütçe Gelirleri Ve Bütçe Gelirlerinden Ret Ve İadeler Hesaplarının Detayında Tespit Edilen Hatalar Ve Uygulama Eksiklikleri

Mahalli idare verilerin arasında il belediyeleri örnek olarak alınmış ve il belediyelerinin mizan ve bütçe gelirleri hesabının detaylarının kontrolünde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1- Belediyelerin bazılarının say2000i sistemine girilen birinci 3 aylık ve ikinci 3 aylık mizandaki bütçe gelirleri hesabının toplamları ile bütçe gelirleri hesabının detaylarının toplamları arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir (EK-16).

2- Bazı il belediyelerinin mizan verileri girildiği halde, bütçe gelirleri hesabına ilişkin detayların girilmediği tespit edilmiştir.

3- Yasal mevzuatı gereğince belediyelerde kullanılmaması gereken detayların kullanıldığı tespit edilmiştir.

4- İl belediyelerinin verilerinde detay bazında pek çok hata ile karşılaşılmıştır.

5- Bazı il belediyelerinin mizanlarında bütçe gelirleri hesabı, bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabı ve gelir yansıtma hesabı arasındaki uygunluk ilişkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

6- Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına ilişkin veri girişini gerçekleştiren bazı il belediyelerinin detay bazında bazı yardımcı hesaplarının borç kalanı vermesi gerekirken alacak kalanı verdiği tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tahakkuk esasına uygun olarak hazırlanan ve 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”nin uygulamasında, mizan ve bütçe tablolarının incelenmesi sonucunda, görülen hatalar “III- İnceleme ve Değerlendirme” Başlıklı Bölümde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Mahalli idarelerin; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanabilmesi, bütün mali işlemlerin kayıt altına alınabilmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi, mali tabloların zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanabilmesi için anılan hataların bir an önce giderilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla;

1- Raporla anılan hususların, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından, bir genelge veya genel yazı ile mahalli idarelere duyurulması gerektiği,

2- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hatalarının ve uygulanması istenilen muhasebe standartlarının düzenli ve sürekli olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünce duyurulması gerekmektedir. Bunun için, bir yönetim toplantısı yapılması, görevli şubelerin tespit edilerek koordinatörlerin belirlenmesi gerektiği,

3- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Muhasebe sistemleri ve raporların standartlara uygunluğunun denetlenmesi” Başlıklı 146. maddesi “Kapsama dahil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin ve hazırlanan raporların bu Yönetmelikte belirtilen esaslar ile genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı Bakanlık tarafından denetlenebilir.” hükmündedir. Bu hüküm uyarınca önemli muhasebe hatalarının bulunduğu mahalli idarelerin sadece muhasebe işlemleri açısından denetime tabi tutulması gerektiği,

4- Muhasebat Genel Müdürlüğünde bir şube oluşturularak, tüm genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesaplarının sürekli olarak kontrol edilmesi ve hataların anında düzeltilmesi gerektiği,

5- 1 nolu açılış yevmiyesinin doğru oluşturulması doğru bir muhasebe uygulamasının ön şartıdır. Bu nedenle mahalli idarelerden veri istenilmesi sırasında bir nolu açılış kayıtlarının da istenilmesi ve hataların düzeltilmesi gerektiği,

6- Mizanlarında çok fazla sayıda hata bulunan mahalli idarelerden imzalı ve resmi yevmiye defterleri istenilmeli, hatalar bulunarak kayıtlar düzeltilmeli ve sorumlularla ilgili işlem başlatılması hususunda girişimde bulunulması gerektiği,

7- İstenilen dokümanları göndermeyen mahalli idarelerle ilgili sorumluların belirlenmesi yönünde çalışmaların yapılması gerektiği,

8- Mahalli idareler muhasebe işlemlerinin doğruluğunu tamamen muhasebe yazılımlarına bırakmıştır. Bu nedenle muhasebe yazılımlarının taşınması gerektiği asgari standartlar belirlenmelidir. Bu bağlamda muhasebe yazılımlarının doğru bir muhasebe ve raporlama uygulamasını sağladığı konusunda akredite edilmesi gerektiği,

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

9- Mahalli idareler için Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından kitap cd vb doküman hazırlanmalı ve bu dokümanlar mahalli idarelere ücretsiz dağıtım suretiyle ilgililerin uzaktan eğitilmesi gerektiği,

10- İçişleri Bakanlığı (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü) tarafından Analitik Bütçe Sınıflandırmasının kullanım bilgilerinin ortaya konulması ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeler çerçevesinde güncellemelerin biran önce yapılarak duyurulması gerektiği,

11- Mahalli idarelerdeki muhasebe yetkililerinin eğitim ve sertifika işlemlerinin bir an önce tamamlanması gerektiği,

12- 16 Büyükşehir belediyesinden ya da nüfusu belli bir sayıyı geçen (Örneğin 50.000) belediye ve tüm il özel idarelerinden muhasebe verileri Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenmiş formatta elektronik ortamda alınması sağlanabilir. Bu çerçevede mahalli idarelere veri girişi kolaylığı sağlanacak tedbirler alınması gerektiği,

ASIL RAPOR

I- KONUNUN ÖĞRENİLMESİ

Konu, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi projesi kapsamında yapılan çalışmalar sırasında proje çalışmalarının bir parçası olarak öğrenilmiştir.

II- KONU

Tahakkuk esasına uygun olarak hazırlanan ve 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin” mahalli idarelerde uygulanmasında yapılan hatalar incelemenin konusunu oluşturmaktadır.

III- İNCELEME VE DEĞERLENDİRME

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Mali İstatistiklerin Hazırlanması ve Açıklanması” başlıklı 53 üncü maddesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistiklerin Maliye Bakanlığınca derleneceği ve konsolide edilerek üçer aylık dönemlerde yayınlanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Mali Tabloların Bakanlığa Gönderilmesi” başlıklı 137 nci maddesi ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 441 inci maddesinde, genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve mali imkanlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir ve gider tahminlerinin, mali tablolarının, birbiriyle olan borç ve alacak durumlarıyla personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgelerinin belirlenen sürede Maliye Bakanlığınca gönderilmesi gerektiği belirtilmektedir (EK-1).

Bu çerçevede mahalli idarelerin mizan bilgileri, bütçe gelirleri, bütçe gelirlerinden red ve iadeler ile bütçe giderleri hesaplarına ilişkin tutarları alınarak, proje grubumuzca incelenmiştir. Bu incelemeler sırasında mali raporlarda görülen muhasebe hatalarının yoğunluğu bu inceleme ve değerlendirmelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. “İnceleme ve Değerlendirme” bölümü “Mali Raporlarda Sıklıkla Görülen Muhasebe Hataları”, “İl Konsolide Mizanlarının Detaylı Olarak Değerlendirilmesi”, “Bütçe Raporlarında Görülen Önemli Hatalar” alt başlıklarından oluşmaktadır. “Sonuç ve Öneriler” bölümünde ise, Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin daha düzenli olarak alınarak, Muhasebat Genel Müdürlüğü

tarafından uluslar arası standartlara uygun bir şekilde konsolide edilerek sunulması için yapılması gereken çalışmalar özetlenmiştir.

A- MALİ RAPORLARDA SIKLIKLA GÖRÜLEN MUHASEBE HATALARI

Cumhuriyetin kurulmasından bu güne mali yönetimimizin en sık değiştirilen hususlarından birisi Devlet muhasebesi olmuştur. Buna rağmen Devlet muhasebesi birkaç istisnai uygulama dışında hep nakit esasına dayanmıştır. Muhasebe sistemi, Devletin bir yıllık mali işlemlerinin sonucunu, genel kabul görmüş ilkelere uygun mali tablolar halinde verememiştir.

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile sistemli bir şekilde 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 muhasebat kontrolörlerinden oluşan bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.

Maliye Bakanlığınca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği¹ 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.

Hazırlanan ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 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.

İçişleri Bakanlığınca belirtilen çerçevede Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmış ve 01.01.2006 tarihi itibarıyla kapsama dahil mahalli idarelerde uygulanmaya başlanmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin uygulamasında sıklıkla yapılan hatalar ve denetimlerde dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda maddeler halinde özetlenmeye çalışılmıştır.

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

1- HESAP BAKİYESİ HATALARI

Mahalli idareler tarafından say2000i vasıtasıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderilen mizanların incelenmesi neticesinde, ana hesap düzeyinde dahi, bir çok hesabın ters bakiye verdiği tespit edilmiştir. Bu çok temel muhasebe hatasının yoğunluğu doğru mali raporlar üretmesinin önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve 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-Öz Kaynaklar
- 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 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. Birçok mahalli idarenin mizanında 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabının alacak bakiyesi verdiği görülmektedir. Bu çok temel bir muhasebe hatasıdır.

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 hesaplar 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

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır. Bu ana hesap grubunun altında aşağıdaki hesap gruplarının bulunması gerekmektedir.

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 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.

2- MALİ YILBAŞINDA DOĞRU DEVİR YAPILMAMASINDAN KAYNAKLANAN HATALAR

Mahalli idare mizanlarındaki hataların bir kısmı, yılın başında devir yapılmamasından ya da hatalı devir yapılmasından kaynaklanmaktadır.

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

2006 yılı öncesinde kısmen nakit esasına dayanan muhasebe sistemi uygulayan mahalli idarelerin, muhasebe uygulamalarındaki hataları yeni sisteme de taşıdığı 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.

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 düzeltilebilmesi için 2 aşamalı bir düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir. Bu nedenle bir no.lu açılış kaydının doğru olması son derece önemlidir. Mahalli idarelerin mizanları istenilmeden önce 1 no.lu açılış kayıtları istenilmeli ve hatalar düzeltilerek muhasebe sistemini uygulamaları sağlanmalıdır.

3- HIÇ KULLANILMAYAN YA DA YANLIŞ KULLANILAN HESAPLAR

Mahalli idareler tarafından say2000i vasıtasıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderilen mizanların incelenmesi neticesinde, ana hesap düzeyinde dahi, bir çok hesabın hiç kullanılmadığı borç ve alacağına hiçbir tutarın olmadığı tespit edilmiştir. Mahalli idarelerin mizanlarında tüm hesapların bulunma zorunluluğu elbette bulunmamaktadır. Ancak, sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre sosyal güvenlik kurumları adına nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlendiği 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı gibi örneğin 108-Diğer Hazır Değerler Hesabının, 920-Gider Taahhütleri Hesabının mizanlarda bulunmaması çok mümkün değildir. Bunun gibi bazı hesapların mizanlarda bulunmaması doğru bir muhasebe uygulamasının bulunmadığına kesin bir delalettir.

Aşağıda çok sık hata yapılan hesaplara ilişkin işlemler detaylı olarak incelenecektir.

3.1- Alınan Çekler Hesabında Yapılan Hatalar

2006 yılı öncesinde uygulanan Devlet muhasebesi sisteminde 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 biriminde bulunan bir çek teslimat müzekkeresi düzenlenmek suretiyle bankaya gönderildiğinde,

----- / -----

101.2 Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)

101.1 Alınan Çekler Hesabı (Muhasebe Birimindeki Çekler)

----- / -----

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.

3.2- Diğer Hazır Değerler Hesabının Kullanılması 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;

Mahalli idarelerde;

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.

Mahalli idareler 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.

3.3- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Kullanımında Yapılan Hatalar

Mahalli idarelerde, 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 fişiyle yapılacaktır. Söz konusu yapılmakta olan yatırıma ait geçmiş yıllar ödemelerini gösteren taahhüt kartının onaylı bir örneği de muhasebe işleme eklenecektir.

Mahalli idareler 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, genel olarak bütçenin ekonomik sınıflandırmasında “Sermaye Giderleri” bölümüne ait olması gerekir.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıklardan, geçici kabul işlemi yapılanlar, geçici kabul tutanağının idarece imzalanması ile birlikte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacaktır.

3.4- Gider Taahhütleri Kayıtlarının Yapılması

Mahalli idareler tarafından say2000i vasıtasıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderilen mizanların incelenmesi neticesinde, 920- Gider Taahhütleri Hesabı ile ilgili çelişkili bilgilere ulaşılmıştır. Birçok mahalli idare muhasebe birimi mizanında 920- Gider Taahhütleri Hesabı hiç bulunmazken, birçoğunda da olması gerekenin çok altında tutarlarla mizanda yerini almıştır. Bunun tersine mizan içinde çok ciddi ağırlığa ulaşan tutarda gider taahhüdü bulunan mahalli idarelerde yer almaktadır.

Taahhüt hesapları hesap grubu, gerek yılı için geçerli sözleşmeler ile gerekse ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girilen taahhütler, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılır.

İhale mevzuatına göre, ihale işlemleri tamamlanarak mal ve hizmet alımı ve yapım işleri için yapılan sözleşmelere ilişkin olarak hazırlanan ihale dosyasının iki nüshası düzenlenecek ilk hakedişle birlikte muhasebe birimine verilir. Muhasebe birimince bu sözleşmelere dayanılarak taahhüt tutarı, taahhüt kartına yazılır ve gider taahhütleri hesabına kaydedilir. Muhasebe birimine gelen taahhüt dosyaları daireler itibarıyla ayrı ayrı saklanır. Sözleşmeler kanuni nedenlerle veya yargı organlarının kararı ile bozulduğu veya değiştirildiği

takdirde, bu hususlar tahakkuk daireleri tarafından **en geç üç iş günü içinde** muhasebe birimine bildirilir. Alınan yazı, dosyalarına konulur ve taahhüt kartındaki kayıtlar buna göre düzeltilir.

Gider taahhütleri hesabı, tahakkuk birimleri itibarıyla tutulur ve taahhüt tutarları, bu hesaba katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden kaydedilir. Bu hesapta yer alan taahhütler, bütçe hazırlanması sırasında dikkate alınır.

Ayrıca, 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.

3.5- Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabının Kullanımında Yapılan Hatalar

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 “810-Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Hesabı” ihdas edilmiştir. Mizanların incelenmesi sırasında bu hesaba ilişkin çok sayıda çelişkiye rastlanmıştır. Hesabın hiç olmadığı bir çok mizanın yanı sıra yansıtma hesabı ile karşılıklı çalışmadığı ya da bütçe gelir ve giderleri hesaplarının kullanıldığı durumlara rastlanmaktadır.

“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.

3.6- Maddi Duran Varlıkların Kayıtlara Alınması Ve Elden Çıkarılması İşlemlerinde Yapılan Hatalar

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 mizanlarda 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.

a. Maddi duran varlığın bütçeye gider kaydedilmek suretiyle satın alınması

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

255- Demirbaşlar Hesabı 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı 830- Bütçe Giderleri Hesabı 835- Gider Yansıtma Hesabı		
---	--	--

b. Kayıtlarda olmayan maddi duran varlığın kayıt altına alınması

255- Demirbaşlar Hesabı 500- Net Değer Hesabı		
--	--	--

c. Maddi duran varlıkların satış işlemlerinin kaydedilmesi

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 için dönem sonlarında amortisman ayrılması kaydı

Yıl sonlarında (31.12 tarihinde) amortisman ayrılması kaydı;²

630- Giderler Hesabı 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı		
--	--	--

² 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 için dönem sonlarında yeniden değerlendirilmesi ve amortisman ayrılması işlemi

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

f. Maddi Duran Varlıkların Hurdaya Ayrılması Kaydı

294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Var. H.
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı
255- Demirbaşlar Hesabı
299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı

g. Maddi duran varlıkların bağışlanması işlemleri

Bağışlanan kamu idaresinin kaydı;

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

Bağışlayan kamu idaresinin kaydı;

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

3.7- Teminat Mektuplarından Bankaya Gönderilenlerin Kaydı

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 Mektupları Emanetleri 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 Mektupları Emanetleri Hesabı

910.09 Teminat Mektupları Hesabı (Bankaya gönderilen teminat mektupları)

----- / -----

Kaydı yapılmalıdır.

3.8- Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Kayıtlarda Yapılan Hatalar

Mahalli idareler mizanlarının incelenmesi sırasında, “140-Kişilerden Alacaklar Hesabı”nın kullanımında çeşitli hatalar olduğu görülmektedir. Bilindiği üzere, bütçe alacakları ve kurum alacakları dışındaki alacaklar “140-Kişilerden Alacaklar Hesabı”nda izlenmektedir. Bu ifadeden, bütçe alacakları ve kurum alacakları yardımcı hesap grubundaki alacaklar içerisinde değerlendirilemeyen tüm alacakların kişilerden alacaklar hesabına kaydedileceği anlaşılmalıdır.

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

3.9- Sayım Fazla ve Noksanlarının Kaydında Yapılan Hatalar

Sayım sonucu bulunan noksan ve fazlalıklar için, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulaması ile birlikte “197-Sayım Noksanları Hesabı” ve “397-Sayım Fazlalıkları Hesabı” kullanılmaktadır. 2006 yılı öncesi mahalli idareler muhasebe uygulamasında, sayım noksanları doğrudan kişi borçları hesabına sayım fazlalıkları ise yine doğrudan bütçe gelirleri hesabına ya da emanetler hesabına (Niteliği Belirlenemeyen Paralar partisine) kaydedilmekteydi.

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 Fazlalıkları Hesabı”nda izlenecektir.

3.10- Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubunun Kullanılmaması

Duran varlık niteliği taşıyan ve duran varlık hesap gruplarına girmeyen, varlıkların ve bunların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için 29 nolu diğer duran varlıklar hesap grubu oluşturulmuştur. Mizanların incelenmesinden bu grubun hemen hemen hiç kullanılmadığı anlaşılmıştır.

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.

3.11- 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabının Kullanılmaması

“220-Gelirlerden Alacaklar Hesabı” kamu muhasebe sistemi içinde 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 duyulmuştur. 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 birimi mizanlarında hemen hemen hiç görünmeyen bu hesabın kullanılmasına başlanılmalıdır.

3.12- Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilâtın Kaydında Yapılan Hatalar

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. Mahalli idare mizanlarında bulunması gereken hesaplardan olan bu hesap, bütçe ile ilişkilendirilmeksizin, diğer kamu idareleri adına nakden veya mahsuben yapılan tahsilâtlarda kullanılmalıdır.

3.13- Bütçe Gelirlerinden Ayrılan Payların Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Hatalar

Yönetmelikte, bütçe gelirlerinden ayrılan payların, düzenlenecek ödeme emri belgesi ile 830-Bütçe giderleri hesabına borç kaydedilerek ilgili hesaplara aktarılacağı hüküm altına alınmıştır. 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

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

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.

3.14- 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 “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 Ödenegi
901	01	01		Personel Giderleri
901	01	01	01	Memurlar
901	01	01	02	Sözleşmeli Personel
901	01	01	...	...

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

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	...	...	...	...

4- 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, gelirlere 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.

5- 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" deyimini, fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini, "Madde" deyimini, fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini, "Tertip" deyimini, "**kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini**" ifade eder.

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

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 (-)

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
- 294 Elden Çıkarılacak 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

6- YARDIMCI DEFTER – YEVMİYE DEFTERİ – MİZAN EŞİTLİĞİNİN BULUNMAMASI

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.

Mizanlarla bütçe hesaplarının karşılaştırılması neticesinde defter mizan eşitliğinin bulunmadığı tespit edilmiştir. 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. Yardımcı defterlerin ve yevmiye defterinin, borç genel toplamının mizanın borç genel toplamına; alacak genel toplamının da mizanın alacak genel toplamına eşit olması gerekmektedir.

7- HATALI İŞLEMLERİN MUHASEBE KAYITLARI İLE DÜZELTİLMEMESİ

Mizanların incelenmesi sırasında, özellikle yansıtma ve bütçe hesapları tutarlarından, hatalı yapılan işlemlerin doğru bir muhasebe işlemi ile düzeltilmediği tespit edilmiştir.

Yeni muhasebe sisteminde, yapılan muhasebe hatalarının yine muhasebe kaydı ile düzeltilmesi zorunluluğu, hem Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde, hem de Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yer almaktadır. Yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık **ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir.** Bu durum Genel

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 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; mahalli idarelerde 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

120- 04.03.02.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.

805- Gelir Yansıtma Hesabı

800- 04.03.02.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

----- / -----

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

----- / -----

800- 04.03.02.01 Bütçe Gelirleri Hesabı

805- Gelir Yansıtma Hesabı

----- / -----

120- 04.03.02.01 Gelirlerden Alacaklar Hs.

254.01- Taşıtlar Hesabı

----- / -----

805- Gelir Yansıtma Hesabı

800- 03.02.01.02 Bütçe Gelirleri Hesabı

----- / -----

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

----- / -----

254.01- Taşıtlar Hesabı

500.02.03.05- Net Değer Hesabı

----- / -----

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

şeklinde olacaktır.

Örneğin; emanetler hesabına alacak kaydedilmesi gerekirken yanlışlıkla Bütçe Gelirleri Hesabına (Tahakkuklu Beyana Dayanan Gelir Vergisi olarak) alacak kaydedilen tutarların düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----
800.01.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı (Beyana Dayanan Gelir Vergisi)
805 Gelir Yansıtma Hesabı
----- / -----
120.01.01.01 Gelirlerden Alacaklar Hesabı (Bey.Day. Gel. Ver.)
333.09.13 Emanetler Hesabı
----- / -----

8- İLLER BANKASI PAYLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE YAPILAN HATALAR

İller Bankası paylarının muhasebeleştirilmesi sırasında, 240- Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına, 300- Banka Kredileri Hesabına, 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına, 361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabına, 368- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına, 381- Gider Tahakkukları Hesabına kayıt yapılması gerekmektedir.

Tüm mahalli idareler İller Bankasından pay almalarına rağmen mizanlarında bu hesaplara rastlanmayabilmektedir. Buda İller Bankasından alınan payların doğru muhasebeleştirilmediğini göstermektedir.

Örneğin; Mahalli idare için hesaplanan merkezi hükümet vergi geliri payı toplamı 300.000.- YTL'dir.

Bu tutardan 1.000.- YTL kredi borcunun ana parası,

200.- YTL kredilerden işlemiş faiz borcu, (150 YTL'si geçmiş dönemlere ait; 50.- YTL'si cari döneme ait)

1.800.- YTL merkezi hükümete vadesi geçmiş ve taksitlendirilmiş vergi borcu,

1.200.- YTL merkezi hükümete vadesi geçmiş vergi borcu,

2.100.- YTL SSK Prim Borcu,

600- YTL Mahalli İdare Birlikleri Aidatı,

23.000.- YTL İller Bankası Payı,

kesintileri Yapılmıştır.

Geri kalan 270.100.- YTL belediyenin hesabına aktarılmıştır.

Bu bilgiler ışığında mahalli idare aşağıdaki kaydı yapacaktır.

----- / -----
300.01 Banka Kredileri Hesabı 1.000.-
630.04.02.09.01 Giderler Hesabı 50.-
381.04.02.09.01 Gider Tahakkukları Hesabı 150.-

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	1.200.-	
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı	1.800.-	
361.02.01.02 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	2.100.-	
630.20.02.07 Giderler Hesabı	600.-	
240.01.03 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	23.000.-	
102 Bankalar Hesabı	270.100.-	
600.04.03.01.01 Gelirler Hesabı		300.000.-
----- / -----		
805- Bütçe Gelirleri Hesabı	300.000.-	
800.01.07.01.01 Bütçe Gelirleri Hesabı		300.000.-
----- / -----		
830.04.02.09.01 Bütçe Giderleri Hesabı	200.-	
830.05.02.05.04 Bütçe Giderleri Hesabı	600.-	
830.07.01.05.51 Bütçe Giderleri Hesabı ³	23.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		23.800.-
----- / -----		

Yukarıda verilen örnekte, İller Bankasına olan kredi ana para ve işlemiş faiz borçlarının kayıt altında olduğu varsayılarak örneğin çözümü yapılmıştır. Ancak birçok mahalli idarede bunların hiçbir şekilde kaydedilmediği ve devirlerde yer almadığı bilinmektedir. Bu nedenle İller Bankasından kullanılan krediye ilişkin yapılmış herhangi bir kayıt yoksa bu işlemden önce borç envanteri yapılması yani kayıtlarda olmayan kredinin önce Net Değer Hesabı aracılığıyla hesaplara alınması, daha sonra yukarıdaki örneklerin çözümünde olduğu gibi hesaplardan çıkarılması gerekir. Bunun için;

500.03.01.09 Net Değer Hesabı	1.150.-	
300.01 Banka Kredileri Hesabı	1.000.-	
380.04.02.09.01 Gider Tahakkukları Hesabı	150.-	
----- / -----		

şeklinde bir muhasebe kaydı yapılmalıdır.

9- GELİR HESAPLARININ KULLANIMINDA YAPILAN HATALAR

Mahalli idarelerin mizanlarının incelenmesi sırasında, özellikle gelir hesaplarında çok yoğun hata yapıldığı görülmektedir. Faaliyet alacakları hesap grubundaki hesapların alacak

³ İller Bankası Payları için Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin Detaylı Hesap Planında Bütçe giderleri hesabının Cari Transferler Bölümünde **05.07.01.51** kod numarası ile bir yardımcı hesap açılmıştır. Ancak bu yardımcı hesap tarafımızca kullanılmamıştır. Çünkü yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi bizce İller Bankası Payları bir cari gider değildir. Aslında bir gider de değildir. İsminden de anlaşılacağı gibi bu bir paydır ve Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmelidir. Bütçe giderleri hesabı içerisinde de cari giderler içerisinde değil sermaye transferleri veya borç verme ana kalemleri içerisinde izlenmelidir.

bakiyesi verdiği, gelirler hesabının borç bakiyesi verdiği, bütçe gelirleri hesabı ile gelir yansıtma hesapları arasında uyumsuzluklar bulunduğu ve bütçe gelirleri hesabı ile bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının detaylarında ters bakiye veren bir çok yardımcı hesabın bulunduğu tespit edilmiştir.

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

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 fişiyle “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.

IV- SONUÇ VE ÖNERİLER

Tahakkuk esasına uygun olarak hazırlanan ve 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”nin uygulamasında, mizan ve bütçe tablolarının incelenmesi sonucunda, görülen hatalar “III- İnceleme ve Değerlendirme” Başlıklı Bölümde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Mahalli idarelerin; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanabilmesi, bütün mali işlemlerin kayıt altına alınabilmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi, mali tabloların zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanabilmesi için anılan hataların bir an önce giderilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla;

1- Raporla anılan hususların, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından, bir genelge veya genel yazı ile mahalli idarelere duyurulması gerektiği,

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

2- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hatalarının ve uygulanması istenilen muhasebe standartlarının düzenli ve sürekli olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünce duyurulması gerekmektedir. Bunun için, bir yönetim toplantısı yapılması, görevli şubelerin tespit edilerek koordinatörlerin belirlenmesi gerektiği,

3- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Muhasebe sistemleri ve raporların standartlara uygunluğunun denetlenmesi” Başlıklı 146. maddesi “Kapsama dahil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin ve hazırlanan raporların bu Yönetmelikte belirtilen esaslar ile genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı Bakanlık tarafından denetlenebilir.” hükmündedir. Bu hüküm uyarınca önemli muhasebe hatalarının bulunduğu mahalli idarelerin sadece muhasebe işlemleri açısından denetime tabi tutulması gerektiği,

4- Muhasebat Genel Müdürlüğünde bir şube oluşturularak, tüm genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesaplarının sürekli olarak kontrol edilmesi ve hataların anında düzeltilmesi gerektiği,

5- 1 nolu açılış yevmiyesinin doğru oluşturulması doğru bir muhasebe uygulamasının ön şartıdır. Bu nedenle mahalli idarelerden veri istenilmesi sırasında bir nolu açılış kayıtlarının da istenilmesi ve hataların düzeltilmesi gerektiği,

6- Mizanlarında çok fazla sayıda hata bulunan mahalli idarelerden imzalı ve resmi yevmiye defterleri istenilmeli, hatalar bulunarak kayıtlar düzeltilmeli ve sorumlularla ilgili işlem başlatılması hususunda girişimde bulunulması gerektiği,

7- İstenilen dokümanları göndermeyen mahalli idarelerle ilgili sorumluların belirlenmesi yönünde çalışmaların yapılması gerektiği,

8- Mahalli idareler muhasebe işlemlerinin doğruluğunu tamamen muhasebe yazılımlarına bırakmıştır. Bu nedenle muhasebe yazılımlarının taşınması gerektiği asgari standartlar belirlenmelidir. Bu bağlamda muhasebe yazılımlarının doğru bir muhasebe ve raporlama uygulamasını sağladığı konusunda akredite edilmesi gerektiği,

9- Mahalli idareler için Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından kitap, cd, vb. doküman hazırlanmalı ve bu dokümanlar mahalli idarelere ücretsiz dağıtım suretiyle ilgililerin uzaktan eğitilmesi gerektiği,

10- İçişleri Bakanlığı (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü) tarafından Analitik Bütçe Sınıflandırmasının kullanım bilgilerinin ortaya konulması ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeler çerçevesinde güncellemelerin biran önce yapılarak duyurulması gerektiği,

11- Mahalli idarelerdeki muhasebe yetkililerinin eğitim ve sertifika işlemlerinin bir an önce tamamlanması gerektiği,

12- 16 Büyükşehir belediyesinden ya da nüfusu belli bir sayıyı geçen (Örneğin 50.000) belediye ve tüm il özel idarelerinden muhasebe verileri Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenmiş formatta elektronik ortamda alınması sağlanabilir. Bu çerçevede mahalli idarelere veri giriş kolaylığı sağlanacak tedbirler alınması gerektiği,

Sonuç ve kanaatine varılmıştır. **30.10.2006 ANKARA**

Mesut HASTÜRK- Hamdi GÜLŞEN – Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri

Mesut HASTÜRK Hamdi GÜLŞEN Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri